

**Die steuerliche Behandlung
von Lizenzgebühren, die an Ausländer und
ausländische Unternehmen geleistet
werden, nach dem deutschen
Aussensteuerrecht und nach den
Doppelbesteuerungsregelungen
der Bundesrepublik Deutschland, die zum
31. Juli 1961 in Kraft waren**

Siegfried J. Wechsler

1961

Die deutsche Literatur
des Mittelalters
von Hildegard von Bingen
bis zu Martin Luthers
Reformation
von Hans
F. von Seldeneck
Herausgegeben von
Hans F. von Seldeneck
Berlin 1900

Verlag
von
H. F. von Seldeneck
Berlin

Verlag
H. F. von Seldeneck

H. F. von Seldeneck



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Die steuerliche Behandlung
von Lizenzgebühren, die an Ausländer und
ausländische Unternehmen geleistet
werden, nach dem deutschen
Aussensteuerrecht und nach den
Doppelbesteuerungsregelungen
der Bundesrepublik Deutschland, die zum
31. Juli 1961 in Kraft waren**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Siegfried J. Wechsler

München 1961

Referent:

Professor: Dr. O. HINTNER

Korreferent:

Professor: Dr. P. SCHERPF

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Juli 1961



VORWORT

Es steht heute eindeutig fest, daß die internationale Zusammenarbeit auf wirtschaftlichem Gebiete in zunehmendem Maße fortschreitet. In diesem Zusammenhang gewinnt auch der Austausch von Erfindungen, Urheberrechten, Mustern und die Überlassung von Warenzeichen immer mehr an Bedeutung. Diese Arbeit befaßt sich mit der steuerlichen Behandlung von Lizenzgebühren, die von der Bundesrepublik an Ausländer und ausländische Unternehmen gezahlt werden. Es wurde versucht, nicht nur allgemein die steuerliche Situation darzustellen, sondern auch auf Probleme hinzuweisen, die sich insbesondere in der Praxis für den inländischen Lizenznehmer ergeben.

Ursprünglich wurde diese Arbeit zum Stande per 31.12.1959 abgeschlossen. In einem Nachtrag sind die weiteren Nachkriegsabkommen der Bundesrepublik behandelt worden, die bis zum 31. Juli 1961 in Kraft getreten sind.

An dieser Stelle möchte ich Herrn Professor Dr. HINTNER aufrichtig danken, daß er es mir ermöglicht hat, dieses interessante Thema im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu behandeln.

Einen besonderen Dank spreche ich Herrn Dr. Joseph WEWER, Herrn Wirtschaftsprüfer R.C. Albert SCHMITZ, Herrn Regierungsrat MOTZEL und Herrn Steuerinspektor GRASSER aus, welche mir wertvolle Anregungen und Hinweise gegeben haben. Dank gebührt auch Herrn Wirtschaftsprüfer Dr. Waldemar KITHIER, in dessen Kanzlei ich als Assistent die nötigen praktischen Erfahrungen auf diesem Gebiete sammeln konnte.

München, im November 1961

Siegfried J. Wechsler

INHALTSVERZEICHNIS

A. EINFÜHRUNG

	Seite
I. Außensteuerrecht	1
II. Doppelbesteuerungsabkommen	1
III. Lizenzgebühren	2
1. Der Begriff der Lizenzgebühren im deutschen Privatrecht	2
a) Die Rechtsnatur der Lizenzverträge	3
b) Der Gegenstand der Lizenzverträge	3
c) Die begriffsmotwendigen Beschränkungen in den Lizenzverträgen	8
d) Zusammenfassung	9
2. Der Begriff der Lizenzgebühren in internationaler Hinsicht	10

B. ERSTER HAUPTTEIL

DIE EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG
VON LIZENZGEBÜHREN, DIE AN AUSLÄNDER UND AUSLÄNDISCHE UNTER-
NEHMEN GELEISTET WERDEN, NACH DEM DEUTSCHEN AUSSENSTEUER-
RECHT

I. Begriff und Wesen der beschränkten Steuerpflicht	12
1. Die Bedingungen für die beschränkte Steuerpflicht	13
a) Anknüpfungspunkte nach dem Einkommensteuerrecht	13
b) Anknüpfungspunkte nach dem Körperschaftsteuerrecht	14
2. Die besonderen Merkmale der beschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht	15
a) Einschränkung auf inländische Einkünfte	16
b) Geringe Rücksichtnahme auf die persönliche Leistungsfähigkeit	16
c) Erhebung und Abgeltung durch Steuerabzug	16
II. Die Lizenzgebühren als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG	17

1. Nach § 49 Abs.1 Ziff.6 EStG - Einkünfte aus Vermietung Verpachtung	19
a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 21 Abs.1 Ziff.3 EStG	19
b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs.1 Ziff.6 EStG	22
2. Nach § 49 Abs.1 Ziff.3 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	27
a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 18 Abs.1 EStG	27
b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG	29
3. Nach § 49 Abs.1 Ziff.4 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	31
a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 19 EStG, §§ 1, 2 LStDV	32
b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs.1 Ziff.4 EStG	34
4. Nach § 49 Abs.1 Ziff.2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb	34
a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 15 EStG	35
b) Die sachlichen Einschränkungen nach § 49 Abs.1 Ziff.2 EStG	35
c) Die Besonderheiten der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb	37
5. Zusammenfassung	43
6. Übersicht	45
III. Die Steuererhebung bei Lizenzgebühren an beschränkt Steuerpflichtige	46
1. Die Erhebung in Form des Steuerabzugs an der Quelle	46
a) Die Erhebung durch Steuerabzug aufgrund besonderer Anord- nung des Finanzamts	47
b) Die Erhebung durch Steuerabzug aufgrund unmittelbarer gesetzlicher Bestimmungen	47
aa) Die Regelung des Steuerabzugs bis zum 31.12.1958	48
bb) Die Regelung des Steuerabzugs ab dem 1.1.1959	50
2. Die Aufgaben des inländischen Lizenznehmers im Rahmen der Abzugspflicht	52
a) Die einzelnen Aufgaben	53
b) Die Zumutbarkeit der genauen Ermittlung des Sachverhalts	57

VII

aa) Die Rechtsprechung zur Frage der Zumutbarkeit	58
bb) Die Möglichkeiten des Lizenznehmers für die Nachweiserbringung	60
3. Die steuerliche Haftung des inländischen Lizenznehmers	63
a) Das Wesen der steuerlichen Haftung	63
b) Die möglichen Haftungsfälle für den inländischen Lizenznehmer	67
c) Die Problematik der steuerlichen Haftung des inländischen Lizenznehmers	68
4. Die Sonderbestimmungen des § 50 EStG	71
a) Die Abgeltung der Steuer durch den Steuerabzug	71
b) Die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Lizenzgeber	74

C. ZWEITER HAUPTTEIL

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON LIZENZGEBÜHREN, DIE AN AUS- LÄNDER UND AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN GELEISTET WERDEN, NACH DEN DOPPELBESTEUERUNGSREGELUNGEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND	79
I. Wege zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung	80
1. Einseitige Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaat- lichen Doppelbesteuerung	80
2. Zweiseitige Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaat- lichen Doppelbesteuerung	82
II. Das Wesen der zweiseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung	85
1. Das Wesen der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungs- abkommen	85
a) Die Rechtsnatur der Doppelbesteuerungsabkommen	85
b) Die allgemeinen Grundsätze der Doppelbesteuerungs- abkommen	86
c) Die Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen	87
2. Das Wesen der Rechtsverordnungen mit Gegenseitigkeit	88
III. Die Behandlung der Lizenzgebühren in den wiederanwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches	89

VIII

1. Die wiederanwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches und ihr Geltungsbereich	89
2. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten der wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches	92
a) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb	94
b) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit	97
c) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	98
d) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den sonstigen Einkünften	99
3. Die Kollisionsnorm bei den einzelnen Einkunftsarten	100
a) Die Aufteilungsregel bei den gewerblichen Einkünften	101
b) Die Aufteilungsregel bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit	102
c) Die Aufteilungsregel bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	104
d) Die Aufteilungsregel bei den sonstigen Einkünften	105
4. Die Ausübung des Besteuerungsrechts durch die Bundesrepublik Deutschland	108
5. Übersicht	110
IV. Die Behandlung der Lizenzgebühren in den Nachkriegsabkommen der Bundesrepublik Deutschland, die zum 31.12.1959 in Kraft waren	111
1. Die Nachkriegsabkommen der Bundesrepublik Deutschland bis zum 31.12.1959 und ihr Geltungsbereich	111
2. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten dieser Abkommen	112
a) Die Erfassung der Lizenzgebühren in den besonderen Artikeln	112
b) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den gewerblichen Einkünften	114

3. Die Kollisionsnormen in diesen beiden Einkunftsarten der vier Nachkriegsabkommen	116
a) Die Kollisionsnorm in den besonderen Artikeln	117
b) Die Kollisionsnormen bei den gewerblichen Einkünften	120
4. Die Ausübung des Besteuerungsrechts durch die Bundesrepublik Deutschland	121
5. Übersicht	122
IVa. NACHTRAG - Berücksichtigung der weiteren Nachkriegsabkommen der Bundesrepublik Deutschland bis Juli 1961	123
1. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten dieser neuen Nachkriegsabkommen	124
2. Die Kollisionsnormen dieser neuen Nachkriegsabkommen	125
3. Die Behandlung der Lizenzgebühren im Doppelbesteuerungs- abkommen mit Indien	127
D. SCHLUSSBETRACHTUNG	
Urteilsregister	131
Literaturverzeichnis	132
Abkürzungsverzeichnis	140

A. EINFÜHRUNG

Diese Arbeit befaßt sich mit den Lizenzgebühren im geltenden deutschen Außensteuerrecht und in den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland. Es erscheint zweckmäßig, zunächst auf die Begriffe Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und Lizenzgebühren einzugehen.

I. AUSSENSTEUERRECHT

Den Ausdruck "Außensteuerrecht" hat Bühler geprägt; er "umfaßt alle Rechtsätze, die es mit der Abgrenzung der Steuergewalt nach dem Ausland zu tun haben". 1) Das Außensteuerrecht ist damit ein der Quelle nach innerstaatliches, dem Gegenstand nach internationales Steuerrecht. 2) Das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht grenzt die Steuergewalt nach dem Ausland in doppelter Hinsicht ab; es umfaßt jene Normen des inländischen Rechts, welche die Steuerpflichten von Steuerinländern und inländischen Unternehmen im Ausland und von Steuerausländern und ausländischen Unternehmen im Inland festlegen. 3)

II. DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Die zwischenstaatlichen Verträge über die Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts sind vom Außensteuerrecht zu unterscheiden. Als Bestandteil des Völkerrechts haben sie Vorrang vor innerstaatlichem Recht; sie sind im Gegensatz zum Außensteuerrecht sowohl der Quelle als auch dem Gegenstand nach internationales Steuerrecht. 4) Diese sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen bezweck-

1) Vgl. Bühler, Steuerrecht I, S. 85.

2) Vgl. Bühler, Steuerrecht I, S. 86.

3) Vgl. Köhler, Die Einkommensteuerpflicht und Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Unternehmen, DStZ 1936, S. 986

4) Vgl. Bühler, Steuerrecht I, S 86.

Bühler hat sich auch weiterhin mit der terminologischen Systematik befaßt. So unterscheidet er:

internationales Steuerrecht im eigentlichen Sinne - nur das auf völkerrechtlichen Quellen, vor allem den Doppelbesteuerungsabkommen beruhende zwischenstaatliche Recht; internationales Steuerrecht im weiteren Sinne - Summe der Rechtssätze über steuerliche Beziehungen zwischen den Staaten, die sich aus Quellen des Völkerrechts und denen der nationalen Steuerrechte ergeben; das internationale Steuerrecht im weitesten Sinne umfaßt noch das vergleichende ausländische Steuerrecht und das supra-nationale Steuerrecht.

ken eine Vermeidung oder Milderung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung. Von zwischenstaatlicher oder internationaler Doppelbesteuerung wird dann gesprochen, wenn derselbe Steuerpflichtige von mindestens zwei souveränen Staaten gleichzeitig wegen desselben Gegenstandes zu einer gleichartigen Steuer herangezogen wird. (1) In die vorliegende Untersuchung sind nur Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland eingeschlossen, die in Kraft sind.

III. LIZENZGEBÜHREN

Den Gegenstand der vorliegenden Arbeit bilden die Lizenzgebühren. Sie sind vorweg ebenfalls allgemein zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, daß es sich hier aufgrund der Themastellung um Lizenzgebühren handelt, die inländische Lizenznehmer an ausländische Lizenzgeber leisten. Im folgenden wird der Begriff der Lizenzgebühren zuerst vom innerdeutschen Standpunkt aus dargelegt und dann werden die Besonderheiten aufgrund des internationalen Charakters behandelt.

1. Der Begriff der Lizenzgebühren im deutschen Privatrecht

Die Lizenz ist die Befugnis, das Recht eines anderen zu benutzen. Im Sprachgebrauch wird diesem Wort häufig fälschlicherweise die Bedeutung Lizenzgebühr beigelegt. Die Lizenzgebühren sind jedoch das Entgelt, das der Lizenznehmer für die gewährte Lizenz zu zahlen hat. Ganz allgemein kann man die Lizenzgebühren als das Entgelt für die beschränkte Überlassung des Benutzungsrechts an bestimmten immateriellen Gütern (Rechten) bezeichnen.

Lizenzgebühren werden aufgrund von Lizenzverträgen geleistet. Der Lizenzvertrag läßt sich durch drei Merkmale kennzeichnen.

Fortsetzung der Fußnote (4) von Seite 1

Vgl. Bühler, Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Bd. 19 Heft 4, S. 671 ff und Bühler, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 19. Lieferung, S. 149 ff.

- 1) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 20 ff, wo die maßgeblichen Definitionen zusammengestellt sind.

a) Die Rechtsnatur der Lizenzverträge

1) und 2)

Das erste kennzeichnende Merkmal ist darin zu sehen, daß es sich nach der heute herrschenden Meinung beim Lizenzvertrag um einen formlos gültigen Vertrag eigener Art handelt. Er hat bisher keine gesetzliche Regelung gefunden. Vielmehr ist es wegen der Eigenart des Rechts, das den Gegenstand des Lizenzvertrages bildet, notwendig, die anzuwendenden Rechtsregeln aus der Natur des Rechtsverhältnisses selbst zu entwickeln und in jedem Fall besonders zu prüfen, inwieweit der Vertrag Merkmale aufweist, die eine entsprechende Anwendung einzelner für andere Vertragsarten geltenden Vorschriften rechtfertigen. 3) So kann der Lizenzvertrag im einzelnen Fall Ähnlichkeit mit einem Rechtskauf, einer Pacht, einer Miete, einem Werkvertrag, einem Nießbrauch und einem Gesellschaftsvertrag haben. 4) In bestimmten Fällen kann es sogar schwierig sein, den Lizenzvertrag von einer dieser Vertragsarten zu unterscheiden. Eine ins einzelne gehende Abgrenzung des Lizenzvertrages gegenüber jeder dieser Vertragsarten würde zu weit führen. Hier genügt es, die drei begriffsnotwendigen Merkmale aufzuzeigen.

b) Der Gegenstand der Lizenzverträge

Das zweite Kennzeichen ist der Gegenstand der Lizenzverträge. Gegenstand der Lizenzverträge sind ausschließlich die immateriellen Werke des geistigen und gewerblichen Schaffens, 5) die Dritten zur Benutzung überlassen werden. Es handelt sich hier nicht um Sachgüter, sondern um Rechte, um geistiges und gewerbliches Eigentum. Dieser Begriff, der am besten allgemein ausdrückt, was Gegenstand von Lizenzverträgen sein kann, hat sich allerdings in Deutschland nicht durchgesetzt, da es im streng juristischen Sinne nur Eigentum an Sachgütern und nicht an Rechten gibt. 6) Es soll im folgenden kurz angegeben werden, welche nach Sondergesetzen geschützte und nicht geschützte Rechte im einzelnen den Gegenstand von Lizenzverträgen bilden können.

1) Die Wortbedeutung ist Befugnis, Freiheit, Erlaubnis vom lateinischen licere = erlaubt sein.

2) Siehe hierzu Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, S. 356.

3) Zu den Einzelheiten siehe Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 350 f.

4) In normalen Fällen werden in der Praxis wohl in erster Linie die Vorschriften für die Miete, §§ 535 bis 580 a BGB und für die Pacht, §§ 581 bis 597 BGB, maßgebend sein.

5) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 22. Der Ausdruck "geistiges und gewerbliches Schaffen" soll in dieser Arbeit aus Gründen der einfachen sprachlichen Darstellung verwendet werden.

6) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 21 und S. 50.

Das Begriffspaar Urheberrecht und gewerblicher Rechtsschutz bezeichnet das privatrechtliche Sondergebiet, das dem Schutz des geistigen und gewerblichen Schaffens dient. Der danach gewährte Rechtsschutz ist persönlichkeitsrechtlicher und vermögensrechtlicher Art. 1) Von Interesse ist hier in erster Linie die vermögensrechtliche Seite, wonach grundsätzlich dem Erfinder oder Urheber das Benutzungsrecht das Recht auf wirtschaftliche Ausnutzung seines Schaffens zusteht. Dieses Benutzungsrecht kann Dritten mit Beschränkungen in zeitlicher, räumlicher und sachlicher Hinsicht zur Verwertung überlassen werden.

Unter dem Begriff Urheberrecht versteht man im allgemeinen die Schutzrechte für künstlerische und schriftstellerische Schöpfungen. Maßgebend sind die Urheberrechtsgesetze, nämlich das Kunsturhebergesetz 2) und das Literatururhebergesetz 3). In diesen Gesetzen ist im einzelnen festgelegt, welche Werke und in welchem Umfange diese geschützt werden. Es sind Werke, die als Gebilde der Sprache oder Musik, als Bilder, Plastiken, Bauten oder als sonstige Schöpfungen aus literarischer oder künstlerischer Arbeit erwachsen. 4) Die regelmäßige Schutzdauer umfaßt das Leben des Urhebers und eine Zeitspanne von 50 Jahren nach seinem Tode. Die Gewährung des Schutzrechtes hängt nicht von der gewerblichen Verwertbarkeit ab und es ist auch kein besonderer Erteilungsakt erforderlich, der eine Eintragung in ein öffentliches Verzeichnis mit sich bringt.

Anders ist es bei den gewerblichen Schutzrechten. Hier muß die gewerbliche Verwertung möglich sein und die besondere Erteilung durch entsprechende Eintragung erfolgen. Für den gewerblichen Rechtsschutz sind das Patentrecht, die Musterrechte und das Zeichenrecht von Bedeutung.

An erster Stelle ist das Patentrecht nach dem Patentgesetz 5) vom 5. Mai 1936 anzuführen. Patente sind technische Schutzrechte, welche für Erfindungen erteilt werden; eine Begriffsbestimmung der Erfindung ist im Patentgesetz nicht versucht worden, man kann die Erfindung jedoch als geistige Schöpfung auf dem

1) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 94 ff.

2) Gesetz betr. das Urheberrecht an Werken der bildenden Künste und der Fotografie, vom 9. Januar 1907, in der Fassung vom 12. Mai 1940, RGBI I 1940, S. 758.

3) Gesetz betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Tonkunst, vom 9. Juni 1901, in der Fassung vom 13. Dezember 1934, RGBI II 1934, S. 1395.

4) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 1.

5) Patentgesetz vom 5. Mai 1936, RGBI II, S. 117 in der Fassung vom 8. Juli 1953, RGBI I, S. 615.

Gebiet der Technik umschreiben, durch die eine technische Aufgabe gelöst und ein technischer Fortschritt erzielt wird. Die Erteilung des Patents erfolgt aufgrund einer Anmeldung durch Beschluß des Patentamts, dem eine Prüfung vorausgeht. Die Patenterteilung wird in die Patentrolle, einem vom Patentamt geführten öffentlichen Verzeichnis, eingetragen. Die Schutzfrist beträgt 18 Jahre und beginnt mit dem Tag der auf die Anmeldung folgt. Sie kann durch zusätzliche Gebühren verlängert werden. Kraft des ihm erteilten Patents hat der Patentinhaber ein ausschließliches Benutzungsrecht an der geschützten Erfindung.

Zu den Schutzrechten werden weiterhin die Gebrauchsmusterrechte nach dem Gebrauchsmustergesetz 1) vom 5. Mai 1936 gerechnet. Das Gebrauchsmusterrecht schützt Arbeitsgerätschaften und Gebrauchsgegenstände, die dem Arbeits- oder Gebrauchszweck durch eine neue Gestaltung, Ausstattung oder Vorrichtung dienen. 2) Die Erteilung des Schutzes erfolgt aufgrund einer Anmeldung durch Eintragung in die vom Patentamt geführte Gebrauchsmusterrolle und sichert dem Inhaber das ausschließliche Benutzungsrecht. Die Schutzfrist beträgt drei Jahre und kann durch zusätzliche Gebühren auf sechs Jahre verlängert werden.

Neben diesen technischen Schutzrechten (Erfinderrechten) fällt unter den Begriff des gewerblichen Rechtsschutzes auch das Warenzeichen nach dem Warenzeichengesetz vom 5. Mai 1936 3), das jetzt in der Fassung vom 18. Juli 1953 gilt. Das Warenzeichenrecht regelt die formelle Ausgestaltung der Warenkennzeichnung und schützt die erforderliche Warenbezeichnung durch die Gewährung eines ausschließlichen Benutzungsrechts. Die Eintragung des Warenzeichens in die Zeichenrolle des Patentamts erfolgt auf Anmeldung. Das Zeichenrecht dauert 10 Jahre, beginnend mit dem Tage, der auf die Anmeldung folgt, und kann ebenfalls durch weitere Gebühren verlängert werden.

Eine Mittelstellung zwischen den Urheberrechten und den gewerblichen Schutzrechten nimmt das Geschmacksmusterrecht nach Gesetz vom 11. Januar 1876 4) ein. Die geschützte Leistung ist keine technische, sondern vielmehr eine ästhetische wie bei den Urheberrechten. 5) Die Erlangung des Schutzrechtes setzt aber, wie bei den gewerblichen Schutzrechten, die gewerbliche Verwertbarkeit

1) Gebrauchsmustergesetz vom 5. Mai 1936, RGBI 1936 II, S. 130 in der Fassung vom 18. Juli 1953, RGBI I, S. 637.

2) Zu den Einzelheiten siehe Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 1086 ff.

3) Warenzeichengesetz vom 5. Mai 1936, RGBI 1936 II, S. in der Fassung vom 18. Juli 1953, RGBI I, S. 643.

4) Gesetz betreffend das Urheberrecht an Mustern und Modellen, vom 11. Januar 1876.

5) Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 19 ff.

und einen besonderen Erteilungsakt voraus. Das Geschmacksmusterrecht wird auf einen Antrag hin in die Musterrolle eingetragen. Die Schutzfrist läuft vom Tage der Anmeldung an; sie dauert mindestens ein Jahr und kann bis auf fünfzehn Jahre durch zusätzliche Gebühren verlängert werden. Geschmacksmuster sind für gewerbliche Erzeugnisse bestimmte Muster und Modelle, die der Formgebung dienen. Das Geschmacksmusterrecht gewährt dem Rechtsinhaber die ausschließliche Befugnis zur gewerbsmäßigen Nachbildung. Es fehlt allerdings die für gewerbliche Schutzrechte kennzeichnende Sperrwirkung. Wer also selbst ein Muster oder Modell schafft, das einem geschützten Geschmacksmuster nahekommt, begeht keine Rechtsverletzung. 1)

Soweit Urheberrechte oder gewerbliche Schutzrechte Gegenstand des Lizenzvertrages sind, wird von einem Lizenzvertrag im engeren Sinne gesprochen. 2) Gegenstand von Lizenzverträgen können nämlich auch künstlerische und technische Leistungen sein, die nicht nach den oben aufgeführten privaten Sondergesetzen geschützt sind. Dies sind dann Lizenzverträge im weiteren Sinne, in deren Rahmen die Leistungen der ausübenden Künstler und die Geheimerfindungen fallen. Sie haben gemeinsam, daß sich ein vermögensrechtlicher Schutz gegen nicht vertraglich eingeräumte Benutzung durch Dritte nur aus dem Gesichtspunkt des unlauteren Wettbewerbs und aus der allgemeinen Vorschrift des § 826 BGB herleiten läßt. Der Rechtsschutz nach diesen allgemeinen Vorschriften ist nicht so umfassend und außerdem nicht so eindeutig bestimmt, wie dies bei den Sonderrechten der Fall ist.

Der ausübende Künstler schafft keine Werke; seine Leistung liegt vielmehr in der Wiedergabe eines fremden Werkes. Er kann daher grundsätzlich keinen Urheberrechtsschutz genießen, sondern es stehen ihm nur die sogenannten Leistungsschutzrechte 3) zu, die sich aus den oben aufgezeigten allgemeinen Vorschriften ergeben.

Unter Geheimerfindungen sind die Ergebnisse erfinderischer Tätigkeit zu verstehen, die fast schutzfähig sind oder deren Patentierung aus bestimmten Gründen nicht für zweckmäßig erachtet wird. Im allgemeinen pflegen nur Verfahren Gegenstand solcher Verträge zu sein, da zwar auch andere Geheimerfindungen vorkommen, aber körperliche Gegenstände kaum auf längere Zeit geheimgehalten werden können. 4)

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang das sogenannte "know how". Hier handelt es sich um Betriebserfahrungen, um die Kenntnisse, welche Abmessungen,

1) Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 20.

2) Internationale Wirtschaftsbrieft, Fach 3, Gruppe 1, S. 39.

3) Zu den Einzelheiten siehe Voigtländer-Elster-Kleine, Urheberrecht, S. 44.

4) Zu den Einzelheiten des Lizenzvertrages über Geheimerfindungen siehe Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, S. 649 - 661.

Beimengungen, Temperaturen usw. am günstigsten sind. Die Unternehmen sind bereit, für die Mitteilung dieser Erfahrungen Gebühren zu zahlen, um sich größere wirtschaftliche Aufwendungen für Forschung und Experimente zu ersparen. Diese Betriebserfahrungen sind im allgemeinen nur zusätzlicher Gegenstand des Lizenzvertrages. In letzter Zeit soll es allerdings immer häufiger zu Verträgen gekommen sein, wonach ein Unternehmen ein anderes Unternehmen durch die Hingabe von Betriebserfahrungen berät.¹⁾ Die Beratungsverträge sind von den Lizenzverträgen zu unterscheiden, denn sie beinhalten keine übertragbaren Rechte. ²⁾

Bevor das dritte kennzeichnende Merkmal behandelt wird, soll ein kurzer Abschnitt über die Grundtypen der Lizenz, nämlich die negative, einfach und ausschließliche Lizenz eingefügt werden. ³⁾

Bei der negativen Lizenz verpflichtet sich der Lizenzgeber lediglich, von seinem Verbotungsrecht keinen Gebrauch zu machen. Es entsteht für ihn keine Haftung für Sach- oder Rechtsmängel, noch gilt diese Abmachung gegenüber einem späteren Erwerber, da der Lizenznehmer seinerseits nur einen schuldrechtlichen Anspruch hat.

Die einfache und die ausschließliche Lizenz dagegen gewähren dem Lizenznehmer ein positives Benutzungsrecht. ⁴⁾ Die Verpflichtung des Lizenzgebers ist nicht lediglich auf eine Unterlassung gerichtet, er hat vielmehr alles zu tun, um dem Lizenznehmer die Benutzung zu ermöglichen. Insbesondere muß er Auskunft geben und gegebenenfalls für auftretende Mängel eintreten.

Im Gegensatz zur ausschließlichen Lizenz erschöpft sich die einfache Lizenz in der schuldrechtlichen Gewährung des Benutzungsrechts. Sie wirkt daher nur zwischen den Parteien des Lizenzvertrages und der Lizenzgeber ist nicht gehindert, auch für dasselbe Gebiet und denselben Zeitraum weitere Lizenzen an Dritte zu vergeben. Der Lizenznehmer kann aufgrund des schuldrechtlichen Charakters nicht unmittelbar gegen mißbräuchliche Benutzer seiner Lizenzrechte vorgehen. Er kann sich deswegen nur an den Lizenzgeber halten. Der Lizenznehmer kann auch nicht anderweitig über die Lizenzrechte verfügen.

Die ausschließliche Lizenz hat dinglichen Charakter und wirkt als Belastung des Lizenzrechts gegen jeden Dritten. Der Lizenznehmer erhält hier die Befugnis,

1) Siehe hierzu Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 824 f. und van der Velde, in "Der Betrieb" 1959, S. 1205 ff.

2) Lüdecke-Fischer sind der Auffassung, daß diese Beratungsverträge dem Kaufvertrag näherstehen als dem Lizenzvertrag, auch wenn der Preis in laufenden Abgaben gezahlt wird. Siehe Lizenzverträge, S. 661

3) Lindenmaier, Das Patentgesetz, S. 234 ff. und Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 351 ff.

4) Stumpf, Der Lizenzvertrag, S. 73.

im Rahmen des ihm eingeräumten Rechts den Lizenzgegenstand allein zu benutzen. Der Lizenzgeber kann insoweit keine weitere Lizenz an Dritte vergeben. Soweit er es sich im Lizenzvertrag nicht ausdrücklich ausbedungen hat, ist ihm auch nicht gestattet, das Benutzungsrecht auszuüben. Weiterhin kann der Lizenznehmer in Abweichung von der einfachen Lizenz die Lizenz veräußern oder verpfänden und gegen unerlaubte Benutzung aus eigenem Recht vorgehen.

c) Die begriffsnotwendigen Beschränkungen in den Lizenzverträgen

Durch die bisher aufgeführten beiden kennzeichnenden Merkmale unterscheidet sich der Lizenzvertrag nicht unbedingt vom Kauf, denn der Kauf solcher Rechte (Übertragung, Abtretung) wird ebenfalls als ein Vertrag eigener Art angesehen.

1) Ein derartiger Rechtskauf bedeutet die totale Übertragung des Benutzungsrechts an einen Dritten 2); dem Urheber oder Erfinder verbleiben lediglich die Persönlichkeitsrechte. Der Lizenzvertrag dagegen beinhaltet nur die Überlassung des Benutzungsrechts und zwar die beschränkte Überlassung. Die Beschränkungen können rechtlicher, zeitlicher, räumlicher und sachlicher Natur sein. Derartige Beschränkungen sind das dritte kennzeichnende Merkmal des Lizenzvertrages, denn eine Teilveräußerung des Benutzungsrechts ist ausgeschlossen, 3) da sonst ein Rechtskauf vorliegt.

Bezüglich der Beschränkungen rechtlicher Art kann auf die weiter oben behandelten drei Grundtypen der Lizenz verwiesen werden. Danach bestehen bei der negativen und der einfachen Lizenz stets rechtliche Einschränkungen der Überlassung des Benutzungsrechts, die einen Rechtskauf ausschließen. Bei der ausschließlichen Lizenz ist das nicht der Fall. Hier kann nur das Vorliegen sonstiger Beschränkungen auf einen Lizenzvertrag hinweisen. Im folgenden wird in Übereinstimmung mit der Fachliteratur 4) nur bei sonstigen, also zeitlichen, räumlichen und sachlichen Beschränkungen von einer Beschränkung gesprochen und bei Einschränkungen rechtlicher Art von der Art der Lizenz.

Die Beschränkungen in zeitlicher, örtlicher, sachlicher Hinsicht sind noch kurz zu erörtern.

Bei geschützten Lizenzen, also bei Benutzungsrechten, die nach Sondergesetzen geschützt sind, ist der Lizenzvertrag durch gesetzliche Bestimmungen in zeitlicher Hinsicht beschränkt, denn soweit im Vertrag über die Zeitdauer nichts vereinbart ist, endet der Lizenzvertrag mit Ablauf der gesetzlichen Schutzdauer.

1) Vgl. Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 350 f.

2) Vgl. Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, S. 357.

3) Vgl. Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, S. 361.

4) Unter Fachliteratur sind die maßgeblichen zum Großteil in dieser Arbeit zitierten Kommentare zum Patent- und Urheberrecht zu verstehen.

Der Lizenzgegenstand wird dann gemeinfrei und der Lizenzgeber kann dem Lizenznehmer kein Vorzugsrecht mehr gewähren. Bei ungeschützten Lizenzen, vor allem bei Geheimverfahren, ist es dann der Fall, wenn der Gegenstand offenkundig wird. Hier ist keine fest umgrenzte gesetzliche Beschränkung in zeitlicher Hinsicht vorhanden. Von einem zeitlich beschränkten Lizenzvertrag wird nur dann gesprochen, wenn die Dauer der Überlassung der Benutzungsbefugnis innerhalb der gesetzlichen Zeitgrenzen vertraglich eingeschränkt ist.

In Verbindung mit der räumlichen Beschränkung ist bedeutsam, daß sowohl beim gewerblichen Rechtsschutz als auch bei den Urheberrechten das Territorialitätsprinzip herrscht. 1) Das Territorialitätsprinzip besagt, daß sich die Wirkung des Schutzrechts auf das Gebiet des Staates beschränkt, der es erteilt. Da es im Urheberrecht an einem besonderen Erteilungsakt fehlt, geht man hier von der Vorstellung aus, daß es das Gesetz selbst ist, das nach allgemeinen Merkmalen dem Urheber den Schutz innerhalb der Staatsgrenzen verleiht. Bei geschützten Lizenzen ergibt sich also stets eine räumliche Beschränkung des Benutzungsrechts aufgrund des Territorialitätsprinzips; nicht dagegen bei Lizenzverträgen, die ungeschützte Lizenzen zum Gegenstand haben. Analog wie bei der zeitlichen Beschränkung spricht man bei den räumlichen Beschränkungen nur dann von einer Beschränkung, wenn sie vertraglich vereinbart ist. Ansonsten handelt es sich nach dem Sprachgebrauch um eine in dieser Hinsicht unbeschränkte Lizenz.

Schließlich besteht noch die Möglichkeit der Beschränkung in sachlicher Hinsicht. Sachliche Beschränkungen sind in erster Linie dann vorhanden, wenn die Benutzungsart oder die Stückzahl beschränkt ist. Ergibt sich aus dem Vertrag, daß eine sachliche Beschränkung nicht beabsichtigt ist, so stehen dem Lizenznehmer grundsätzlich alle Arten der Benutzung zu.

d) Zusammenfassung

Lizenzgebühren werden grundsätzlich aufgrund von Lizenzverträgen geleistet. Für einen Lizenzvertrag bestehen drei kennzeichnende Merkmale:

1. Es muß sich um einen Vertrag eigener Art handeln,
2. der die Überlassung von Rechten an sogenannten Werken des geistigen und gewerblichen Schaffens zum Gegenstand hat,
3. und zwar, insbesondere in Abgrenzung zum Rechtskauf, nur die beschränkte Überlassung.

Ergänzend ist noch zu sagen, daß es für den Begriff der Lizenzgebühr unerheblich ist, in welcher Form die Zahlungen erfolgen. Sie können in einem Pauschalbetrag

1) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 70 f. und Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 189 ff.

oder in laufenden Beträgen, die sich am Umsatz, am Gewinn, an der Stückzahl usw. orientieren, geleistet werden. In Einzelfällen wird sowohl ein Pauschalbetrag als auch daneben ein laufender Betrag vereinbart.

2. Der Begriff der Lizenzgebühren in internationaler Hinsicht

Der Begriff der Lizenzgebühren wurde bisher vom rein innerdeutschen Standpunkt betrachtet. Die Arbeit hat jedoch die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren zum Thema, die an ausländische Vergeber von Benutzungsrechten geleistet werden. Damit liegen diesen Lizenzgebühren internationale Lizenzverträge zugrunde.

Für internationale Lizenzverträge sind dieselben entscheidenden Merkmale maßgebend wie für innerdeutsche Lizenzverträge, wobei allerdings nicht zu übersehen ist, daß in den Einzelheiten erhebliche Unterschiede bestehen können. 1) Der Lizenzvertrag ist, auch international gesehen, als ein Vertrag eigener Art zu bezeichnen. In keiner Rechtsordnung ist er einem bestimmten Vertragstyp fest zuzurechnen, sondern im Einzelfalle nach den vorherrschenden Vertragselementen einzuordnen. 2) Weiterhin sind immaterielle Rechte, "geistiges und gewerbliches Eigentum", Gegenstand internationaler Lizenzverträge und zwar solche mit rechtlichem Sonderschutz im Sinne unseres Urheberrechts und gewerblichen Rechtsschutzes und auch sogenannte ungeschützte Lizenzen. Schließlich findet auch der internationale Lizenzvertrag durch die Beschränkungen in der Überlassung des Benutzungsrechts seine Abgrenzung gegen besondere Vertragstypen, vor allem gegenüber dem Kauf.

Der Kreis der für die vorliegende Arbeit in Frage kommenden internationalen Lizenzverträge ist auf Grund der Themastellung dahingehend eingeschränkt, daß der Lizenzgeber stets im Ausland und der Lizenznehmer stets im Inland ist. Die Benutzungshandlungen erfolgen also im Inland. Das bedeutet, daß Gegenstand der Lizenzverträge deutsche Patente, Muster und Zeichen sind und daß deutsches Urheberrecht und allgemeines Recht maßgebend sind.

Technisch-gewerbliche Erfindungen ausländischen Ursprungs sind in Deutschland nicht geschützt, auch wenn für sie ausländische Patente oder sonstige ausländische Schutzrechte erteilt worden sind. Jeder ausländische Berechtigte kann jedoch bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen ein deutsches Patent, Muster oder Warenzeichen erhalten und damit in den Genuß des gewerblichen Rechtsschutzes kommen. Die Staatsangehörigkeit des Anmeldenden ist ohne Einfluß. Dagegen spielt

1) Vgl. Langen, Internationale Lizenzverträge, S. 11 bis 27.

2) Vgl. von Beringe, Lizenzverträge mit dem Ausland,

"Der Betrieb" 1957, Beilage Nr. 8/57.

es eine gewisse Rolle, ob ein Wohnsitz oder eine gewerbliche Niederlassung im Inland vorhanden ist. Handelt es sich um einen Auswärtigen in diesem Sinne, so muß ein Inlandsvertreter bestellt werden, und zwar auch bei deutschen Staatsangehörigen. 1) Von Bedeutung in diesem Zusammenhang ist die Pariser Verbandsübereinkunft. 2) Es ist dies ein multilateraler völkerrechtlicher Vertrag zum Schutze des gewerblichen Eigentums, dem über vierzig Staaten angehören, darunter auch Deutschland. Durch die Ratifikation und Veröffentlichung im Reichsgesetzblatt wurde dieser völkerrechtliche Vertrag Bestandteil der deutschen Gesetzgebung. Eine der wichtigsten Bestimmungen des Vertrages ist der Grundsatz der Gleichberechtigung nach Art. 2, wonach die Angehörigen aller Verbandsländer hinsichtlich der Erteilung des Schutzes von Patenten, Mustern und Zeichen den Angehörigen eines Vertragslandes gleichberechtigt sind.

Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, daß ein Ausländer für seine Werke gewerblichen Rechtsschutz nach deutschem Recht erhalten kann.

Die deutschen Urhebergesetze schützen in erster Linie die deutschen Staatsangehörigen. Darüber hinaus wird der urheberrechtliche Schutz durch die Gesetze auch Ausländern und Staatenlosen für diejenigen Werke gewährt, die erstmals im Inland erscheinen, also nicht bereits früher im Ausland erschienen sind. 3) Der Kreis der Berechtigten wird durch mehrere völkerrechtliche Verträge erheblich erweitert, die Bestandteil des deutschen Rechts sind. Es handelt sich um multilaterale Verträge, nämlich das Genfer Urheberrechtsabkommen 4), die Berner Konvention 5), die Übereinkunft von Montevideo 5) und auch bilaterale Abkommen Deutschlands. Die Wirkung dieser völkerrechtlichen Verträge darf man allgemein so formulieren, daß einerseits die Urheber der Vertragsländer mit ihren Werken in Deutschland urheberrechtlichen Schutz genießen und andererseits inländische Urheber mit ihren Werken in den Vertragsländern geschützt werden. Nachdem der Berner Konvention bereits mehr als 40 Länder angehören, kann, wenn auch von einem uneinheitlichen, Welturheberrecht gesprochen werden.

1) Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, S. 597 ff.

2) RGBI 1937 II, S. 583.

3) Vgl. Ulmer, Urheber- und Verlagsrecht, S. 70 f.

4) Der offizielle Text in deutscher Sprache ist enthalten im "Taschenbuch des Urheberrechts", S. 246 ff.

5) RGBI 1933 II, S. 889.

6) RGBI 1927 II, S. 95.

B. ERSTER HAUPTTEIL

DIE EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON LIZENZGEBÜHREN, DIE AN AUSLÄNDER UND AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN GELEISTET WERDEN, NACH DEM DEUTSCHEN AUSSENSTEUERRECHT

Ein Grundsatz des "internationalen Steuerrechts" besagt, daß zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen das nationale Steuerrecht der beteiligten Staaten niemals erweitern, sondern nur einschränken können. 1)

Es muß deshalb richtigerweise in der Reihenfolge vorgegangen werden, daß mit dem deutschen Außensteuerrecht begonnen wird. An zweiter Stelle ist dann zu klären, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen zuständig ist und wie sich dieses im einzelnen auswirkt. Ergibt sich nämlich, daß die in Frage stehenden Einkünfte nach dem deutschen Außensteuerrecht überhaupt nicht steuerpflichtig sind, so ist es nach dem genannten Grundsatz müßig, noch das zwischenstaatliche Vertragsrecht heranzuziehen, um die Frage der Steuerpflicht im Inland zu entscheiden.

Aus dieser Überlegung soll sich auch der erste Hauptteil mit dem Teil des deutschen Außensteuerrechts befassen, der die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht zum Inhalt hat. Es ist kurz allgemein auf Begriff und Wesen der beschränkten Steuerpflicht einzugehen.

I. BEGRIFF UND WESEN DER BESCHRÄNKTEN STEUERPFLICHT

Die besonderen Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht bestehen bei sämtlichen Personensteuern und damit bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer als den bedeutendsten Steuern dieser Art.

Bei den Personensteuern knüpft die Steuerpflicht an die räumliche Beziehung des Steuersubjekts zum Inland an, durch welche sich die wirtschaftliche Verbundenheit zum Inland anzeigt. Sie reicht verschieden weit, je nach der Stärke, mit der die von ihr betroffenen Personen mit dem Inland verbunden sind. 2) Hat das Steuersubjekt eine enge räumliche Beziehung zum Inland, so ist es unbeschränkt steuerpflichtig, d.h. steuerpflichtig mit sämtlichen Einkünften. Ist dagegen diese enge räumliche Beziehung zum Inland nicht vorhanden, so kommt nur die beschränkte Steuerpflicht in Frage, durch welche lediglich die inländischen Einkünfte erfaßt werden.

1) So bereits der RFH in der Entscheidung vom 3.10.35,
RStBl 1935, S. 1399.

Zu den Einzelheiten dieses Grundsatzes siehe S. 86

2) Enno Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 167.

1. Die Bedingungen für die beschränkte Steuerpflicht

Es ist im einzelnen festzustellen, wann die Voraussetzungen für die beschränkte Steuerpflicht vorliegen, oder um es mit anderen Worten zu sagen, wann es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Ausländer oder um ein ausländisches Unternehmen im steuerlichen Sinne handelt.

a) Anknüpfungspunkte nach dem Einkommensteuerrecht

§ 1 Abs. 2 EStG erklärt, daß physische Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Diese Personen werden als Steuerausländer, als Ausländer im steuerlichen Sinne bezeichnet. 1)

Maßgebend bei physischen Personen ist also das Fehlen eines Wohnsitzes und eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland.

Nach § 13 StAnpG hat jemand seinen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze dort, "wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird."

Der steuerliche Wohnsitzbegriff deckt sich nicht mit der bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbestimmung. Steuerlich maßgebend ist nur der äußere Tatbestand und nicht wie nach den §§ 7 und 8 BGB die rechtsgeschäftliche Willensentscheidung. 2) Der steuerliche Wohnsitzbegriff ist weiter, also leichter zu erfüllen als der des bürgerlichen Rechts.

Voraussetzung eines steuerlichen Wohnsitzes ist in erster Linie der Besitz einer Wohnung. Als Wohnung sind standesgemäß eingerichtete Wohnräume anzusehen, die jederzeit benutzt werden können. 3) Der Besitz der Wohnung allein genügt jedoch nicht, es müssen vielmehr noch Umstände auf eine Beibehaltung und Benutzung schließen lassen. So ist eine lange Zeit leerstehende Wohnung nicht als steuerlicher Wohnsitz anzusprechen, denn man kann hier wohl noch auf eine Beibehaltung der Wohnung jedoch nicht auf eine Benutzung schließen. Durch Mietzahlungen und Ähnlichem ist das Moment der tatsächlichen Benutzung nämlich nicht erfüllt, da hierzu grundsätzlich körperliche Anwesenheit erforderlich ist. An ein ständiges Verweilen in der Wohnung ist dabei jedoch nicht gedacht; es genügt vielmehr für die Annahme eines Wohnsitzes, wenn der Steuerpflichtige und seine Fa-

1) Auf folgende sprachliche Unterscheidung darf aufmerksam gemacht werden:

Ausländer - keine deutsche Staatsangehörigkeit

Steuerausländer - weder Wohnsitz nach § 13 StAnpG noch gewöhnlicher Aufenthalt nach § 14 StAnpG im Inland

Auswärtiger - keinen Wohnsitz nach den §§ 7, 8 BGB im Inland.

2) RFH vom 24. Juni 1936, RStB1 1936, S. 762.

3) Siehe hierzu Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 96 ff.

milie sich nur kurze Zeit, 2 bis 3 Monate im Jahr, in der Wohnung aufhalten. 1)

Der gewöhnliche Aufenthalt 2) ist gegenüber dem Wohnsitz von subsidiärer Bedeutung, d.h. er ist dann maßgeblich, wenn kein steuerlicher Wohnsitz vorhanden ist. Der gewöhnliche Aufenthalt ist das schwächere steuerliche Anknüpfungsmoment. Nach § 14 Abs. 1 StAnpG hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze dort, "wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt." Wie beim Wohnsitz kommt es auch beim gewöhnlichen Aufenthalt auf den äußeren Tatbestand und nicht auf die subjektive Absicht an. Ein gewöhnlicher Aufenthalt liegt auch dann vor, wenn jemand zwar im Inland nirgends länger an einem bestimmten Ort verweilt, aber die Umstände ergeben, daß er im Inland länger bleiben will. In § 14 Abs. 1 StAnpG wird die gesetzliche Fiktion aufgestellt, daß ein gewöhnlicher Aufenthalt stets dann anzunehmen ist, wenn der Aufenthalt im Inland länger als 6 Monate dauert.

Zu den "Unternehmen des Einkommensteuerrechts" zählen die Einzelunternehmen und die Personengesellschaften. Diese besitzen, auch steuerlich gesehen, keine eigene Rechtspersönlichkeit. Steuerpflichtig, und zwar nach dem EStG, sind der Einzelunternehmer und die Gesellschafter und nicht das Unternehmen als solches. Die Personengesellschaft bedeutet lediglich insofern eine steuerliche Einheit, als die Einkommensteuerpflicht der einzelnen Gesellschafter auf der Grundlage der Steuerbilanz der Gesellschaft ermittelt wird. Es ist hier also nicht zu fragen, ob es sich um ein inländisches oder ein ausländisches Unternehmen handelt, sondern vielmehr ob der Einzelunternehmer oder der betreffende Gesellschafter Steuerausländer oder Steuerinländer ist. Darüber entscheiden als Anknüpfungspunkte der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt.

b) Anknüpfungspunkte nach dem Körperschaftsteuerrecht

Die Körperschaftsteuer ist in der Hauptsache die Einkommensteuer von juristischen Personen, also von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Nach § 2 Abs. 1 Ziff. 1 KStG sind beschränkt steuerpflichtig: "Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben". Das Körperschaftsteuergesetz kennt noch einen zweiten Begriff der beschränkten Steuerpflicht, nämlich die auf die Abzugsteuer beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Ziff. 2 KStG. Diese Ziff. 2 umfaßt ausländische und inländische Unternehmen. Sie ist hier nur insoweit von Interesse, als es sich

1) RFH vom 19.6.1935, RStB1 1935, S. 1191.

2) Siehe hierzu Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 137 ff.

um ausländische Unternehmen, um echte beschränkte Steuerpflicht handelt. Bei inländischen Unternehmen im Rahmen von Ziff. 2 wird von unechter beschränkter Steuerpflicht gesprochen. 1)

Beide Anknüpfungspunkte nach § 2 Abs. 1 Ziff. 1 KStG sind von gleicher Bedeutung, sowohl der Ort der Geschäftsleitung als auch der Sitz sind für sich allein entscheidend für die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht. Sofern also bei einem Unternehmen weder der Ort der Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland liegt, ist es als ausländisches Unternehmen im steuerlichen Sinne anzusprechen. Die Begriffe Ort der Geschäftsleitung und Sitz des Unternehmens sind in § 15 StAnpG geregelt.

Als Ort der Geschäftsleitung im Sinne der Steuergesetze gilt danach der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Entscheidend sind die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht die rechtlichen. So ist nach dem Urteil des RFH vom 11. Juli 1940 2) der Ort der Geschäftsleitung dort, wo bei geschäftlichen Entschlüssen von entscheidender Bedeutung das letzte Wort gesprochen wird. 3)

Der Sitz des Unternehmens ist dagegen durch rein rechtliche Merkmale festgelegt; seine Feststellung kann in der Regel nicht auf Schwierigkeiten stoßen. Nach § 15 Abs. 3 StAnpG ist der Sitz an dem Ort, der durch Gesellschaftsvertrag, Vereinssatzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Fehlt allerdings ein statutarischer Sitz, dann ist aushilfsweise auf ein Tatsachenmerkmal zurückzugreifen, nämlich auf den Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird. In diesem Falle sind der Ort der Geschäftsleitung und der Sitz des Unternehmens stets identisch. 4)

2. Die besonderen Merkmale der beschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht

Nachdem dargelegt wurde, wann eine beschränkte Steuerpflicht anzunehmen ist, sollen im folgenden ihre besonderen Merkmale skizziert werden. Es sind Besonderheiten in sachlicher und formeller Hinsicht zu erwähnen.

1) Einzelheiten hierzu siehe bei Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 12.

2) RFH vom 11.7.1940, RStBl 1940, S. 706.

3) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 182 ff.

4) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 182 ff.

a) Einschränkung auf inländische Einkünfte

Wie weiter oben bereits angedeutet worden ist, ist das wesentliche Merkmal der beschränkten Einkommen- (Körperschaft-) steuerpflicht darin zu sehen, daß nicht sämtliche Einkünfte, sondern nur inländische Einkünfte zur Besteuerung herangezogen werden. Diese inländischen Einkünfte sind erschöpfend in § 49 EStG aufgezählt. Es sind Einkünfte, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Inland, in jedem Falle hier steuerlich erfaßt werden sollen.

Zu beachten ist dabei, daß § 49 EStG auch für die Körperschaftsteuer maßgeblich ist. Dies ergibt sich aus § 6 Abs. 1 KStG, wonach für den Begriff und die Ermittlung des Einkommens neben den besonderen Bestimmungen der §§ 7 bis 16 KStG die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes heranzuziehen sind, demnach also auch § 49 EStG für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht. 1)

b) Geringe Rücksichtnahme auf die persönliche Leistungsfähigkeit

Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer wird wie bei allen Personensteuern die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts berücksichtigt. Dieser kennzeichnende Zug tritt bei der beschränkten Steuerpflicht zurück.

So wird nach § 50 EStG der Familienstand nicht berücksichtigt. Es ist also weder der Abzug von Kinderfreibeträgen noch die für zusammenveranlagte Ehegatten bestehende Möglichkeit zugelassen, für die Berechnung der Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen zu halbieren. Der Steuersatz beträgt unabhängig von der Steuertabelle bei der Veranlagung zumindest 25 %. Außerdem ist für beschränkt Steuerpflichtige die Anwendung der sozialpolitischen, steuerlichen Vergünstigungen ausgeschlossen und es unterliegt der Verlustausgleich Beschränkungen. 2)

Für den Bereich der Körperschaftsteuer ist in diesem Zusammenhang anzugeben, daß in § 19 KStG eine Ermäßigung des Steuersatzes für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nicht vorgesehen ist, und die Befreiungen nach § 4 KStG nicht in vollem Umfang verbindlich sind.

c) Erhebung und Abgeltung durch Steuerabzug

Ein Teil der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte wird grundsätzlich in Form des Steuerabzugs erhoben, während bei dem restlichen Teil der Steuerabzug durch das Finanzamt im einzelnen Fall besonders angeordnet werden kann. Die formelle Besonderheit liegt nun darin, daß nach § 50 Abs. 4 EStG bei einem Großteil die Steuer durch den Steuerabzug bereits abgegolten ist, also keine Veranlagung mehr

1) § 15 KStDV in der Fassung der VO vom 5.8.59 schreibt ausdrücklich vor, daß § 49 EStG bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer anzuwenden ist, BGBl I, S. 622.

2) Einzelheiten hierzu siehe S. 74

erfolgt und in jedem Falle ein Verlustausgleich ausscheidet. Diese Bestimmungen über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach § 20 Abs. 1 KStG auch im Rahmen der Körperschaftsteuer anzuwenden. 1)

Abschließend sei zu diesem allgemeinen Teil über die beschränkte Steuerpflicht noch gesagt, daß sich die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgrund der aufgeführten sachlichen und formellen Besonderheiten einer Objektsteuer nähert; 2) sie bleibt aber ihrem Rechtscharakter nach Personensteuer. 3)

II. DIE LIZENZGEBÜHREN ALS BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE EINKÜNFTE NACH § 49 EStG 4)

§ 49 EStG hat für beschränkt Steuerpflichtige dieselbe Bedeutung wie § 2 EStG für unbeschränkt Steuerpflichtige. So werden die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen in § 49 EStG erschöpfend aufgezählt. Demnach unterliegen Einkünfte, die hier nicht enthalten sind, nicht der beschränkten Steuerpflicht.

Nach § 49 EStG kommen zwar alle sieben Einkunftsarten des § 2 EStG in Betracht, jedoch nur unter sachlichen Einschränkungen. Durch diese sachlichen Einschränkungen, die auch als steuerliche Anknüpfungsmomente bezeichnet werden, wird die Einengung auf inländische Einkünfte erreicht. "So sehr einerseits begreiflich ist, daß jeder Staat bestrebt ist, den zu der Einkommensteuer heranzuziehen, der Einkünfte aus dem Staatsgebiet bezieht, so sind doch andererseits diesem Bestreben aus Gründen verschiedener Art Grenzen gesetzt. Man hat sich deshalb bei Schöpfung des Gesetzes veranlaßt gesehen, die Tatbestände aufzuzählen, bei deren Vorliegen - und nur bei deren Vorliegen inländisches Einkommen anzunehmen ist. Diese Tatbestände haben alle mehr oder weniger das gemeinsame Merkmal, daß die Einkommensquelle mit dem Inland in einem besonders engen örtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen muß". 5)

Als weiterer tragender Gedanke ist der Grundsatz der weiten Auslegung von § 49 EStG zu bezeichnen. Die weite Auslegung muß sich allerdings im Rahmen der erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten und der einschränkenden Tatbestände vollziehen. Diese Auslegungsregel zu § 49 EStG ergibt sich aus der amtlichen Begrün-

1) Einzelheiten hierzu siehe S. 71

2) Enno Becker, Grundlagen des Einkommensteuerrechts, S. 169.

3) Vor allem RFH vom 13. Mai 1941, RStBl 1941, S. 932.

4) In sehr kurzer Form wurde dieses Thema von Heider behandelt, in seinem Aufsatz "Zur Besteuerung von Lizenzrechten bei beschränkter Steuerpflicht", in StP 1950, S. 323-325.

5) Siehe RFH vom 1.2.1933, RStBl 1933, S. 426.

dung zu § 3 EStG 1925 1) und der ständigen Rechtsprechung 2) hierzu. Sehr eindeutig wird diese Auslegungsregel in dem Urteil des RFH vom 28. Juni 1932 zum Ausdruck gebracht. Dieses Urteil geht von dem bereits aufgezeigten Grundsatz aus, daß die beschränkte Steuerpflicht nur die erschöpfend aufgezählten inländischen Einkünfte umfaßt. Das Urteil fährt dann fort, daß dies nicht bedeutet, die Einkunftsarten seien in sich eng auszulegen. Denn nach der amtlichen Begründung soll möglichst alles, was aus dem Inland herausgewirtschaftet oder im Ausland verdient wird, steuerlich erfaßt werden. Dieser aus der amtlichen Begründung erkennbare Zweck des Gesetzes ist bei der Auslegung zu beachten.

Schließlich ist noch zu betonen, daß für die Auslegung der Begriffe das innerstaatliche Recht maßgebend ist, und zwar nicht nur für die Begriffe Wohnsitz, Ort der Geschäftsleitung, Betriebsstätte, Ausübung oder Verwertung im Inland u.ä., sondern insbesondere auch zur Beantwortung der Fragen, zu welcher Einkunftsart die inländischen Einkünfte zu rechnen sind und inwieweit Zurechnungsvorschriften Anwendung finden. Das schließt jedoch nicht aus, daß für die Bestimmung nicht speziell steuerrechtlicher Begriffe auch ausländisches Recht heranzuziehen ist. So ist z.B. auch bei Gesellschaften die unserer OHG und KG entsprechen, nach ausländischem Recht oft eine eigene Rechtsfähigkeit anzunehmen. 3) Hier ist das ausländische Recht zu berücksichtigen. Diese Gesellschaften gelten nicht als steuerliche Mitunternehmerschaft; sie werden vielmehr als Körperschaften behandelt, und sie sind mit ihren inländischen Einkünften körperschaftsteuerpflichtig. 4)

Im Rahmen von § 49 EStG kommen für die Lizenzgebühren folgende Einkunftsarten in Betracht:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	§ 49 Abs. 1 Ziff. 6
Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	§ 49 Abs. 1 Ziff. 3
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	§ 49 Abs. 1 Ziff. 4
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	§ 49 Abs. 1 Ziff. 2

1) § 3 EStG 1925 (RGrBl I, S. 189) entspricht dem heutigen § 49 EStG.

2) Die ständige Rechtsprechung ergibt sich insbesondere aus folgenden Urteilen: RFH vom 17.6.1930, RStBl 1930, S.687; vom 28.6.1932, RStBl 1932, S.742; vom 12.6.1934, RStBl 1934, S.946; vom 29.4.1935, RStBl 1935, S.942; vom 5.8.1936, RStBl 1936, S.1132.

3) So nach französischem, belgischem, italienischem, spanischem und portugiesischem Recht.

4) Siehe Heining, Ausländerbetreuung, S.18 und Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 357

Da das Hauptgewicht in § 49 EStG bei den sachlichen Einschränkungen liegt, wird im Gesetzestext wegen der begrifflichen Einzelheiten der betreffenden Einkunftsart auf die entsprechenden erläuternden Vorschriften zu § 2 EStG verwiesen. Bei der folgenden Untersuchung erscheint es folgerichtig, jeweils zuerst auf die begrifflichen Einzelheiten der Einkunftsart einzugehen und dann auf die sachlichen Einschränkungen des § 49 EStG.

1. Nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Wir beginnen mit dieser Einkunftsart, weil die Lizenzgebühren aufgrund des pachtähnlichen Charakters des Lizenzvertrages grundsätzlich zu den Einkunftsarten aus Vermietung und Verpachtung gehören. Sie werden allerdings in der Mehrzahl der Fälle nach der Zurechnungsbestimmung des § 21 Abs. 3 EStG 1) den gewerblichen Einkünften oder den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit zugezählt. Diese Zurechnung erfolgt nach Gesichtspunkten, die mit der Eigenart der Lizenzgebühren nichts zu tun haben.

a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 21 Abs. 1 Ziff. 3 EStG

Wegen der begrifflichen Einzelheiten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird in § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG auf § 21 EStG verwiesen. Nach Abs. 1 Ziff. 3 dieses Paragraphen fallen mit unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die

"Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen".

Diese Umschreibung deckt sich offensichtlich nicht ohne weiteres mit dem Begriff der Lizenzgebühren, wie er im einführenden Kapitel bestimmt wurde, die dort herausgestellten drei kennzeichnenden Merkmale des zugrundeliegenden Lizenzvertrages dürfen in Erinnerung gebracht werden. Danach muß es sich

1. um einen Vertrag eigener Art handeln,
2. der die Überlassung von Rechten an sogenannten Werken des geistigen und gewerblichen Schaffens zum Gegenstand hat,
3. und zwar, insbesondere zum Unterschied vom Kauf, nur die beschränkte Überlassung.

1) § 21 Abs. 3 EStG "Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art sind Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören".

Im folgenden ist festzustellen, ob die steuerliche Formulierung weiter oder enger als die zivilrechtliche ist.

Was das erste kennzeichnende Merkmal betrifft ergibt sich zweifelsohne, daß die steuerliche Formulierung weiter ist. Aus dem gesetzlichen Text ist nämlich keineswegs herauszulesen, daß der "zeitlich begrenzten Überlassung" unbedingt ein Vertrag eigener Art zugrunde liegen muß. Dies kann vielmehr auch aufgrund einer besonderen Vertragsart erfolgen, wobei in erster Linie der Pachtvertrag 1) in Frage kommt. In keinem Fall kann es sich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um einen Rechtskauf handeln. Dafür spricht nicht nur das Wesen dieser Einkunftsart, sondern es wurde auch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung 2) und im Schrifttum 3) eindeutig festgestellt. Jedenfalls darf festgehalten werden, daß im Rahmen des § 21 Abs. 1 Ziff. 3 EStG neben Pachtverträgen auch Verträge eigener Art, also Lizenzverträge, möglich sind.

Auch bezüglich des zweiten Kennzeichens ist die steuerliche Formulierung weiter und nicht enger. So können die im EStG aufgeführten Gerechtigkeiten (z.B. Fischereigerechtigkeiten) und Gefälle (z.B. Gerechtigkeiten zur Grasnutzung) niemals den Inhalt eines Lizenzvertrages bilden. § 21 Abs. 1 Ziff. 3 EStG umfaßt daneben Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte, Leistungsschutzrechte und Geheimerfindungen, also das gesamte nach Sonderrechten geschützte und auch das nicht geschützte "geistige und gewerbliche Eigentum", das Gegenstand von Lizenzverträgen sein kann. Der gesetzliche Text stellt keine erschöpfende Aufzählung dar, sondern es werden nur kennzeichnende Beispiele gegeben; Zweifel können daraus nicht erwachsen. Deshalb kann auch zum zweiten kennzeichnenden Erfordernis gesagt werden, daß es im Rahmen von § 21 Abs. 1 Ziff. 3 EStG liegt.

Vergütungen für Betriebserfahrungen - know how -, können nicht den Einkünften nach § 21 EStG zugezählt werden, auch wenn der entsprechende Vertrag zeitlich beschränkt ist. Wir haben bereits anläßlich der allgemeinen Bestimmung des Begriffes Lizenzgebühr gesehen, daß Betriebserfahrungen regelmäßig nur zusätzlicher Bestandteil von Lizenzverträgen sind, jedoch nicht Hauptbestandteil. 4)

- 1) Palandt, Kommentar zum BGB, S.446: "Miete bezieht sich nur auf Sachen (körperliche Gegenstände), Pacht dagegen auch auf Rechte.
- 2) Insbesondere die Urteile des RFH vom 7.7.1927, RStBl 1927, S.201; vom 5.8.1936, RStBl 1936, S.1132; 10.11.1942, RStBl 1943, S.538.
- 3) Kommentar von Peters-Herrmann, Anm.12 zu § 21 EStG;
Kommentar von Lademann-Lenski-Brockhoff, Anm.5 zu § 21 EStG.
- 4) Schmitz, Internationales Steuerrecht, S.824; siehe auch S.10 f.

Wenn auch ein reiner know-how Vertrag zeitlich beschränkt ist, so liegt es doch im Wesen des know-how, daß eine weitere Verwertung nach Ablauf des Vertrages mit einem Rechtsmittel nicht verhindert werden kann. Gewerbliche Erfahrungen lassen sich nach Ablauf des Vertrages nicht aus dem Gedächtnis des Beteiligten streichen.

Das dritte Kennzeichen, die Beschränkung in der Überlassung des Benutzungsrechts, ist im gesetzlichen Text enthalten. Allerdings wird - *expressis verbis* - lediglich von einer zeitlichen Beschränkung gesprochen, während allgemein ein Lizenzvertrag ausschließlich örtliche oder sachliche Beschränkungen aufweisen kann. Daraus entstehen Zweifelsfragen, die zu klären sind.

Frage: Ist steuerlich stets eine zeitliche Beschränkung erforderlich? Diese Frage muß bejaht werden. Die Aufführung der zeitlichen Beschränkung im gesetzlichen Text ist nämlich nicht als beispielhafte Aufzählung sondern als zwingendes Erfordernis anzusehen. So sagt der RFH im Urteil vom 5. August 1936 1) eindeutig, daß nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen sind, wenn die Überlassung eines Rechts zeitlich begrenzt ist; das Vorliegen örtlicher Beschränkungen ist insoweit bedeutungslos, denn es muß sich ausdrücklich um zeitliche Beschränkungen handeln. Dem ersten Anschein nach gelangt man damit zur Auffassung, daß die steuerliche Bestimmung in diesem Punkt enger ist.

Frage: Welcher Art muß die zeitliche Beschränkung sein? Diese Frage ist deshalb berechtigt, weil zwischen vertraglichen und gesetzlichen Beschränkungen zu unterscheiden ist. Darauf wurde im einführenden Teil bereits hingewiesen; es wurde auch betont, daß man nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nur von Beschränkungen spricht, sofern sie vertraglicher Natur sind. Die Frage kann damit präziser gefaßt werden, nämlich: muß die zeitliche Beschränkung vertraglicher Natur sein, oder genügen, steuerlich gesehen, auch die gesetzlichen Schranken? Die großen Standardkommentare zum Einkommensteuerrecht äußern sich nicht ausdrücklich zu dieser Frage. Sie wurde jedoch bereits im Urteil des RFH vom 7. Juli 1927 2) aufgegriffen, und zwar hat sich der erkennende Senat für eine weite Auslegung entschieden. In dem Urteil heißt es, daß eine zeitliche Begrenzung bei der Einräumung von Patentlizenzen immer vorliegt, da ebenso wie das volle Recht aus dem Patent auch das Nutzungsrecht zeitlich begrenzt ist. In der Entscheidung vom 28. Juni 1932 3) führt der RFH diese Rechtsprechung fort. Der RFH formuliert in dieser Entscheidung umfassender, indem er sich nicht nur auf Patente beschränkt, sondern allgemein von Schutzrechten spricht. Er führt in diesem zweiten Urteil aus, daß es sich auch dann um eine zeitlich beschränkte Überlassung handelt, wenn eine bestimmte Zeit für die Überlassung nicht vereinbart worden ist; denn das Schutzrecht ist gesetzlich auf Zeit beschränkt. Dies gilt nun nicht nur für die gewerblichen Schutzrechte, sondern auch für die künstlerischen und schriftstellerischen Urheberrechte. Bei diesen umfaßt der Rechtsschutz die Lebenszeit des Urhebers und 50 Jahre danach.

1) RStBl 1936, S. 1132.

2) RStBl 1927, S. 201.

3) RStBl 1932, S. 742.

Nach Sonderrechten nicht geschützte Lizenzen weisen keine derartigen festen zeitlichen Beschränkungen gesetzlicher Natur auf. Bei ihnen handelt es sich um Verträge von unbestimmter Dauer. Im allgemeinen wird lediglich für den Lizenznehmer ein Kündigungsrecht, analog den Vorschriften der Rechtspacht, auf bestimmte Zeit angenommen, und zwar jährliche Kündigung mit halbjähriger Kündigungsfrist nach § 595 BGB. 1) Nach meiner Auffassung sind auch hier noch die Voraussetzungen für die zeitliche Beschränkung in steuerlicher Hinsicht erfüllt, denn durch die ausdrückliche Erwähnung der zeitlichen Beschränkung im gesetzlichen Text sollte doch nur betont werden, daß es sich im Rahmen von § 21 Abs.1 Ziff.3 EStG zumindest um pachtähnliche Verträge handeln muß, also auf jeden Fall ein Rechtskauf ausscheidet, der ja eine totale Übertragung beinhaltet. Die Vorschrift der zeitlichen Beschränkung ist deshalb weit auszulegen. Sie soll nicht dem entgegenstehen, daß Lizenzverträge, deren Dauer nicht genau bestimmt ist, unter § 21 Abs.1 Ziff.3 eingeordnet werden.

Wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß grundsätzlich alle Lizenzgebühren als Einkünfte nach § 21 Abs.1 Ziff.3 EStG anzusprechen sind. Diese steuerliche Vorschrift ist nicht enger als der begriffliche Umfang der Lizenzgebühren, sondern vielmehr weiter.

Zu beachten ist jedoch die bereits mehrfach erwähnte Zurechnungsvorschrift des § 21 Abs.3 EStG. Diese besagt, daß Lizenzgebühren anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie diesen zugehören. Damit scheiden Lizenzgebühren, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit gehören, aus. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verbleiben lediglich Lizenzgebühren, welche nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs anfallen, und bei welchen der Empfänger nicht eigene, sondern erworbene Werke verwertet, und außerdem Lizenzgebühren, die auf Zufallserfindungen beruhen. Für den Bereich der beschränkten Steuerpflicht ergibt sich hierzu insofern eine Besonderheit, als die Zurechnungsvorschrift zum Teil auch im rückläufigen Sinne Anwendung findet. Die Einzelheiten hierzu werden in einem späteren Abschnitt, dem nicht vorgegriffen werden soll, ausführlich erörtert. 2)

b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs.1 Ziff.6 EStG

§ 49 Abs.1 Ziff.6 EStG weist drei verschiedene sachliche Einschränkungen auf. Damit es sich nämlich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht handelt, muß

1) Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, S.579.

2) Siehe S. 37

eine Belegenheit im Inland,

oder eine Eintragung in ein inländisches,
öffentliches Buch oder Register,

oder eine Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte vorliegen.

Für Lizenzgebühren sind lediglich die beiden letzten Anknüpfungsmomente bedeutsam. Es ist also erstens zu klären, wann die Eintragung des Rechts in ein inländisches, öffentliches Buch oder Register gegeben ist, und zweitens, was unter Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte zu verstehen ist.

Als inländisches, öffentliches Buch oder Register sind die Patent-, Gebrauchsmuster-, Zeichen- und Geschmacksmusterrolle anzusehen, die beim Deutschen Patentamt in München als dem Nachfolgeinstitut des früheren Reichspatentamtes in Berlin geführt werden. Das Patentamt ist eine inländische, amtliche Stelle; die dort geführten Rollen sind öffentlich, da jedermann die Einsichtnahme in diese Rollen gestattet ist.

Eingetragen werden in diese Rollen technische Erfindungen (Patente), Gebrauchsmuster, Warenzeichen und Geschmacksmuster nach vorheriger Anmeldung und Prüfung. Bei den Patenten hat die Eintragung lediglich deklaratorische Bedeutung. Das ausschließliche Benutzungsrecht, auch Recht aus dem Patent genannt, steht dem Inhaber bereits vorläufig aufgrund der Bekanntmachung der Anmeldung zu. Endgültig wird dem Inhaber dieses Recht bei Eintritt der formellen Rechtskraft des Patenterteilungsbeschlusses zugesprochen. Erst dann erfolgt die Eintragung in die Patentrolle. Dagegen ist bei Mustern und Zeichen die Eintragung in die Rolle von konstitutiver Wirkung. Das ausschließliche Benutzungsrecht des Inhabers entsteht erst durch Eintragung in die Rolle.

In diesem Zusammenhang ist die Entscheidung des RFH vom 12. Mai 1932 1) von Bedeutung. Der RFH führt hier aus: "Das Gesetz erklärt schlechthin gewisse Einkünfte mit bestimmten Merkmalen als inländisches Einkommen; Einkünfte, die diese Merkmale haben, gelten damit als im Inland verdient. Es ist deshalb nur zu untersuchen, ob die vom Gesetz aufgestellten Merkmale gegeben sind." Steuerlich entscheidend ist damit allein die Tatsache der Eintragung, wobei es keine Rolle spielt, ob die Eintragung konstitutive oder lediglich deklaratorische Wirkung hat.

Für eine andere Frage sind die Entscheidungen des RFH vom 7. Juni 1932 2) und vom 28. Juni 1932 3) heranzuziehen. Dem ersten Urteil liegt im wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

1) RStBl 1932, S. 581.

2) RStBl 1932, S. 740.

3) RStBl 1932, S. 743.

Eine Schweizer Firma überläßt einer deutschen Firma aufgrund eines Lizenzvertrages gegen entsprechende Gebühren ein Warenzeichen. Das Warenzeichen war für den Lizenzgeber, also die Schweizer Firma, nach Schweizer Recht und international eingetragen, aber nicht beim deutschen Patentamt. In Übereinstimmung mit dem Lizenzgeber erfolgte die Eintragung des Warenzeichens beim deutschen Patentamt auf den Namen des Lizenznehmers, also der deutschen Firma. Die Schweizer Firma als Beschwerdeführerin bestritt in der Rechtsbeschwerde, daß die ihr zustehenden Lizenzgebühren beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, im Hinblick auf das Fehlen einer entsprechenden Eintragung beim deutschen Patentamt; denn die Eintragung lautet auf den Namen der deutschen Firma. -

Der Sachverhalt des zweiten Urteils vom 28. Juni 1932 weicht, soweit es hier von Bedeutung ist, nur dahingehend ab, daß beim Lizenzgeber (ebenfalls einer Schweizer Firma) auch eine schweizerische und internationale Eintragung des Warenzeichens fehlt und die Eintragung des Warenzeichens beim deutschen Patentamt auf die deutsche Firma als dem Lizenznehmer ohne ausdrückliche Vereinbarung erfolgt ist. In der Rechtsbeschwerde werden dieselben Gründe wie im ersten Rechtsfall vorgebracht. Zur Debatte stand also in beiden Fällen die Frage, ob eine inländische Steuerpflicht auch dann zu bejahen ist, wenn der ausländische Lizenzgeber das ihm zustehende "gewerbliche Eigentum" beim deutschen Patentamt nicht auf seinen Namen sondern auf den Namen des deutschen Lizenznehmers eintragen läßt. Der RFH bejahte die inländische Steuerpflicht in beiden Fällen, wobei er sich auf den bereits aufgezeigten Grundsatz der weiten Auslegung der einzelnen Einkunftsarten stützt. Im einzelnen führt der RFH aus:

"Die Steuerpflicht knüpft nicht an die Überlassung des Warenzeichens als einem bestimmten Vorgang, den Abschluß des Vertrages, sondern an den Zustand - wirtschaftlichen Hintergrund - 1) an, der durch die Überlassung geschaffen ist ... Die Sachlage ist die, daß die Beschwerdeführerin darauf verzichtet hat, Rechte, die ihr zustanden, selbst zu erwerben und die deutsche Firma die Rechte hat erwerben lassen. Auch in derartigen Fällen spricht man von der Überlassung von Rechten". 2)

Die wesentlichen Punkte dieses Anknüpfungsmomentes dürfen wir zusammenfassen:

Dieses steuerliche Anknüpfungsmoment liegt bei den inländischen, gewerblichen Schutzrechten vor, denn diese sind in die öffentlichen Register beim deutschen Patentamt eingetragen.

1) Vom Verfasser eingefügt.

2) RStBl 1932, S. 740 und S. 743.

Die steuerliche Vorschrift stellt lediglich auf die Tatsache der Eintragung ab, die sonstigen Umstände sind unbeachtlich.

Eine Überlassung von Rechten ist auch dann gegeben, wenn der ausländische Lizenzgeber das ihm gehörige "gewerbliche Eigentum" im Rahmen des Lizenzvertrages beim deutschen Patentamt auf den Namen des Lizenznehmers eintragen läßt.

Der zweite steuerliche Anknüpfungspunkt, nämlich die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte ist von Wichtigkeit für die Urheberrechte, Leistungsschutzrechte und nichtgeschützten Erfindungen, bei denen eine Eintragung in ein Register beim Patentamt nicht möglich ist. In der Fassung des EStG von 1925 war dieser Anknüpfungspunkt noch nicht enthalten. Er wurde erst durch die Verordnung vom 8. Dezember 1931 1) in das EStG eingefügt. Mit seiner Auslegung befaßt sich der Bescheid des RFH vom 14. Juli 1936, 2) der durch die Urteile vom 13. Oktober 1936 3) und vom 13. Juli 1937 4) bestätigt wird.

Durch die Ausdrucksweise "inländische Betriebsstätte" soll danach folgendes ausgesagt werden:

Das Adjektiv "inländisch" bedeutet, daß es sich um eine der örtlichen Lage nach im Inland gelegene Betriebsstätte handeln muß.

Das Wort "Betriebsstätte" soll zum Ausdruck bringen, daß für die Steuerpflicht nicht eine Verwertung in einem selbständigen Unternehmen erforderlich ist, sondern die Verwertung in einer unselbständigen Betriebsstätte genügt.

Der Ausdruck "inländische Betriebsstätte" erscheint sowohl in § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) als auch in § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG (Gewerbliche Einkünfte). Unter inländischer Betriebsstätte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ist eine Betriebsstätte zu verstehen, die der ausländische Gewerbetreibende selbst im Inland unterhält. 5) Im Rahmen der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist, wie aus den oben gegebenen Definitionen entnommen werden kann, diesem Ausdruck ein völlig verschiedener Inhalt beizulegen. Es würde dem Sinn und Zweck dieser steuerlichen Vorschrift zuwiderlaufen, wenn man hier unter inländischer Betriebsstätte nur eine im Inland unterhaltene Betriebsstätte des Ausländers verstehen würde. 6)

1) RGBl 1931 I, S. 736.

2) RStBl 1937, S. 340.

3) RStBl 1937, S. 341.

4) RStBl 1937, S. 1020.

5) Die genaue Definition der Betriebsstätte in diesem Sinne wird auf S. 35 gebracht.

6) Diese Auffassung wird auch in einer Verfügung der OFD München vom 13.3.1954 vertreten.

Siehe Der Betrieb 1954, S. 444.

Der steuerliche Tatbestand nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG ist erfüllt, wenn z.B. ein Ausländer das von einem Dritten erhaltene Werk einem inländischen Verlag zur Auswertung überläßt. 1) Die Verwertung erfolgt hier in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte, wobei es unbeachtlich ist, ob der Verlag selbständig oder nur die unselbständige Betriebsstätte eines anderen ist.

Dieser von § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG abweichenden Auslegung des Ausdrucks "inländische Betriebsstätte" ist m. E. beizupflichten. Durch sie wird nämlich erreicht, daß ausländische Steuerpflichtige, die aus dem Inland Lizenzgebühren erhalten, denen keine eingetragenen inländischen Schutzrechte zugrunde liegen, gleich behandelt werden, und zwar unabhängig davon, ob diese Lizenzgebühren den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus freiberuflicher Tätigkeit zugerechnet werden müssen.

Wie wir im folgenden Abschnitt noch sehen werden, knüpft nämlich die beschränkte Steuerpflicht bei freiberuflicher Tätigkeit an das Merkmal der Verwertung im Inland an und nicht an die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte. Durch den Zusatz "in einer inländischen Betriebsstätte" ist dieses Anknüpfungsmoment prima facie enger gefaßt und damit der steuerliche Tatbestand nicht so leicht erfüllt, als durch das einfache Verwerten im Inland. Dies würde sich so auswirken, daß Lizenzgebühren denen keine eingetragenen Schutzrechte zugrunde liegen, als Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG stets erfaßt würden, während sie als Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG zum Großteil steuerfrei blieben.

Für eine derartige ungleichmäßige Behandlung besteht aber kein Anlaß. Deshalb wurde der Begriff inländische Betriebsstätte hier so gedeutet, daß die Anknüpfungspunkte "Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte" und "Verwerten im Inland" im Ergebnis gleichbedeutend sind, wodurch eine gleichmäßige steuerliche Behandlung erreicht ist.²⁾

Wegen der begrifflichen Einzelheiten des Wortes "Verwerten" kann auf die entsprechenden Erläuterungen im folgenden Abschnitt verwiesen werden.

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 25

"Bei der Lizenzgebühr handelt es sich um Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, die zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) rechnen und nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Ob es sich um gewerbliche Lizenzgebühren oder um die Überlassung literarischer Urheberrechte handelt, ist dabei gleichgültig. Die Verwertung von Rechten in einer inländischen Betriebsstätte setzt nicht voraus, daß von dem ausländischen Lizenzgeber im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Steuerpflicht tritt vielmehr auch dann ein, wenn das Recht im inländischen Betrieb eines Inländers verwertet wird."

- 1) Es wird hier unterstellt, daß sich dadurch nicht gewerbliche Einkünfte ergeben.
- 2) Zur Frage der gleichmäßigen Besteuerung nach § 49 EStG siehe auch S. 39

2. Nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

In § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG werden als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte, die "Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist", bezeichnet.

Der überwiegende Teil der Lizenzgebühren, die nicht gewerbliche Einkünfte sind, zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Die Zurechnung der Lizenzgebühren zu den freiberuflichen Einkünften erfolgt nicht, wie es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Fall ist aufgrund der Eigenart des Lizenzvertrages, sondern auf Grund anderer Merkmale. Sie sollen im folgenden nur kurz dargestellt werden, da bezüglich der Lizenzgebühren keine Besonderheiten eintreten. Lediglich die Frage der Abgrenzung der vorübergehenden von der gelegentlichen Tätigkeit, die für die Zufallserfindung von Bedeutung ist, soll eingehender behandelt werden.

a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 18 Abs. 1 EStG

In § 18 Abs. 1 EStG werden drei Gruppen von Einkünften unterschieden. Maßgebend für Lizenzgebühren sind die freiberuflichen Einkünfte (Ziff. 1) 1), die auch die Hauptgruppe bilden. Drei Merkmale begrenzen die Zugehörigkeit zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit.

Als erstes Kennzeichen ist anzuführen, daß es sich um die Ausübung eines freien Berufes handeln muß. Der Begriff der freien Berufe wird in § 18 EStG nicht definiert, es erfolgt vielmehr eine Aufzählung der typischen freien Berufe. Er muß als eine selbständige Berufstätigkeit bestimmt werden, deren Ausübung eine wissenschaftliche oder künstlerische Vorbildung voraussetzt, oder zumindest Spezialkenntnisse, die vor allem geistiger Art sind. 2) Die Erfinder und Urheber (Ingenieure, Künstler, Schriftsteller) üben eine freiberufliche Tätigkeit in diesem Sinne aus; sie fallen unter die namentlich aufgeführten Berufe oder wenigstens unter die "ähn-

1) § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG hat folgenden Wortlaut:

"Einkünfte aus freien Berufen. Zu den freien Berufen gehören insbesondere die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte und Notare, der Ingenieure, der Architekten, der Handelschemiker, der Heilpraktiker, der Dentisten, der Landmesser, der Wirtschaftsprüfer, der Steuerberater, der Buchsachverständigen und ähnliche Berufe"....

2) Vgl. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, S. 1040.

lichen Berufe", bei denen auch von der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit gesprochen wird.

Das zweite Merkmal ist darin zu sehen, daß die freiberufliche Tätigkeit vor allem auf der persönlichen Arbeitsleistung beruhen muß. Die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit ist also gegeben, wenn der Erfinder oder Urheber eigene Werke durch Lizenzvergabe verwertet.

Das dritte Merkmal ist dem § 18 Abs. 2 EStG zu entnehmen. Danach liegen auch dann freiberufliche Einkünfte vor, "wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt". Die freiberufliche Tätigkeit muß also dauernd oder zumindest vorübergehend ausgeübt werden. Im Gegensatz zur vorübergehenden Tätigkeit steht die gelegentliche Tätigkeit, durch die keine Einkünfte mehr nach § 18 EStG begründet werden. Die Zufallserfindung kann unter Umständen als das Ergebnis gelegentlicher Tätigkeit aufgefaßt werden. Deshalb ist das dritte Kennzeichen näher zu untersuchen.

Die Abgrenzung zwischen der vorübergehenden und der gelegentlichen Tätigkeit ist nicht leicht vorzunehmen. Der RFH hat sich in mehreren Entscheidungen mit diesem Problem befassen müssen. 1) Aus diesen Urteilen lassen sich einige Kriterien entnehmen, die jedoch nicht als allgemeine Regeln aufzufassen sind.

Nach dem Urteil des RFH vom 7. Juli 1927 2) birgt das vorübergehende Tätigwerden in sich "entweder ein Mehr nach Zeit und Umfang gegenüber der gelegentlichen Tätigkeit oder eine zwar an und für sich geringfügige Tätigkeit, die aber nach den Begleitumständen auf die Absicht der Wiederholung schließen läßt, Bei Erfindungen wird es sich, soweit eine nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder Arbeitsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit in Frage kommt, meist um eine zum mindesten vorübergehende Tätigkeit in dem beschriebenen Sinne handeln. Denn die Erfindung wird regelmäßig das Ergebnis einer eingehenden nachhaltigen Beschäftigung mit den technischen oder sonstigen wissenschaftlichen Fragen sein, auf deren Gebiet die Erfindung liegt. Nur bei Zufallserfindungen könnte es sich um eine nur gelegentliche Tätigkeit handeln."

Die Entscheidung des RFH vom 1. Juli 1931 3) befaßt sich ebenfalls mit der Frage der Zufallserfindung. Der entscheidende Senat führt aus, "daß die finanziellen Ergebnisse aus der Verwertung einer Zufallserfindung nicht ohne weiteres und schlechthin als Einkünfte aus nur gelegentlicher im Gegensatz zu vorübergehender Tätigkeit angesehen werden können Für die Frage, ob das Maß der auf eine Erfindung aufgewendeten Tätigkeit nach Zeit und Umfang so groß ist, daß die Einkünfte aus der Verwertung der Erfindung als solche aus vorübergehender Tä-

1) Siehe auch Oermann, DStZ 1937, S. 1145 und Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 612 ff.

2) RStBl 1927, S. 200.

3) RFH, Bd. 29, S. 119.

tigkeit anzusehen sind, kommt es aber, da das Einkommensteuergesetz grundsätzlich auf den Erfolg abstellt, nicht allein auf diejenige Tätigkeit an, die ausgeübt wird, um zunächst auf den erfinderischen Gedanken zu kommen, als vielmehr auf das Maß derjenigen Tätigkeit, die erforderlich ist, um die Erfindung so weit zu fördern, daß ihre erfolgreiche Verwertung möglich wird."

Schließlich ist noch eine weitere Entscheidung des RFH vom 7. Juli 1927 ¹⁾ zu erwähnen. Hier führt der erkennende Senat aus, daß es für die Abgrenzung der vorübergehenden von der gelegentlichen Tätigkeit auch auf den Beruf des Steuerpflichtigen ankommen kann. Falls der Steuerpflichtige nämlich einen Erfinderberuf ausübt, ist eher ein vorübergehendes als ein gelegentliches Tätigwerden anzunehmen. Durch diese RFH-Entscheidungen wird klar, daß der Fall nicht häufig sein dürfte, in dem die Zufallserfindung auf einem nur gelegentlichen Tätigwerden im steuerlichen Sinne beruht.

Wir wollen nun den Gedanken, der durch die Aufführung dieser drei RFH-Entscheidungen unterbrochen worden ist, wieder aufnehmen. Es steht fest, daß der Erfolg aus der gelegentlichen Betätigung nicht unter die Einkünfte nach § 18 EStG fällt. Zu fragen ist nun, welche Einkunftsart dann maßgeblich ist, und zwar ist diese Frage im Hinblick auf das Thema dieser Arbeit bezüglich der Zufallserfindung zu stellen.

Wir kommen zu folgendem Ergebnis ²⁾:

Verwertet der Erfinder seine Zufallserfindung durch Verkauf, so liegen sonstige Einkünfte nach § 22 Abs. 3 EStG vor. Sonstige Einkünfte nach § 22 Abs. 3 EStG können im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht anfallen, da sie in § 49 EStG nicht aufgeführt sind. Verwertet also ein ausländischer Erfinder seine Zufallserfindung im Inland durch Verkauf, so wird er mit dem Entgelt nicht beschränkt steuerpflichtig.

Wenn er dagegen seine Zufallserfindung im Inland durch Lizenzvergabe auswertet, so zählen die anfallenden Lizenzgebühren nicht zu § 22 Abs. 3 EStG, sondern zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die auch in § 49 EStG enthalten sind. Es ist nämlich zu beachten, daß nur dann sonstige Einkünfte vorliegen, wenn eine Zurechnung zu den Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Ziff. 1-6 EStG nicht möglich ist.

b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG

Die sachlichen Einschränkungen bestehen darin, daß die freiberufliche Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet werden muß.

1) StuW 1927, Nr. 356.

2) Siehe auch Oermann, DStZ 1937, S. 1145.

In der ursprünglichen Fassung des EStG 1925 1) zählten zu den inländischen Einkünften nur die Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbständigen Berufstätigkeit. Erst durch die Verordnung vom 8.12.1931 2) wurde die inländische Verwertung als steuerlicher Anknüpfungspunkt in den gesetzlichen Text eingefügt. Dies hatte jedoch lediglich formelle Bedeutung, denn bereits in der ursprünglichen Fassung des EStG 1925 hat sich der RFH über eine streng wörtliche Auffassung des Wortes Ausübung hinweggesetzt und es auch im Sinne von Verwerten ausgelegt. Man konnte von einer ständigen Rechtsprechung sprechen, da hierzu eine Reihe von Urteilen ergangen sind; so vor allem die Entscheidung vom 17. Juni 1931 3) und vom 1. Februar 1933 4). Der RFH ging bei der Urteilsfindung von dem Leitgedanken aus, daß möglichst alles, was im Inland erwirtschaftet oder verdient wird, steuerlich erfaßt werden soll, sofern nur die Einkommensquelle mit dem Inland in dem nötigen engen örtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang steht.

Wie der amtlichen Begründung zu § 49 EStG 5) zu entnehmen ist, kann infolge der Ergänzung des gesetzlichen Textes durch den Zusatz "verwerten" das Wort "ausüben" wieder wörtlich aufgefaßt werden:

"Zu dem Begriff der Ausübung und der Verwertung ist noch zu sagen, daß eine Arbeit im Inland ausgeübt ist, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist. Die Arbeit ist im Inland verwertet, wenn der Steuerpflichtige sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt hat, der wirtschaftliche Erfolg der Arbeit aber der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zugute gekommen ist."

Aus der Natur des Lizenzvertrages ergibt es sich, daß vor allem ein "Verwerten im Inland" in Betracht kommt. Neben der Ausübung ist der Begriff der Verwertung im Inland als ein erweiterter Ersatztatbestand anzusehen. Der verschwommene Ausdruck "Verwerten" wurde vom Gesetzgeber offensichtlich gewählt, um möglichst jede selbständige Arbeit eines Ausländers der deutschen Steuerpflicht zu unterwerfen. 6)

Der Begriff "Verwerten" ist im EStG nicht näher erläutert, lediglich in § 40 Abs.2 LStDV wird hierzu ausgeführt, daß der wirtschaftliche Erfolg der Arbeit unmittelbar der deutschen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt sein muß. 7)

1) RGBI 1925, S. 189.

2) RGBI 1931, S. 736.

3) RStBl 1931, S. 814.

4) RStBl 1933, S. 425.

5) Die amtliche Begründung ist im RStBl 1935, S. 59 enthalten.

6) Siehe hierzu Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 3, Gruppe 3, S. 74.

7) § 40 Abs.2 LStDV hat folgenden Wortlaut:

"... Die Arbeit ist im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wurde, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist."

Die Formulierung in der amtlichen Begründung zu § 49 EStG und in § 40 Abs. 2 LStVD ist folgendermaßen aufzufassen:

1. wenn sich die Tätigkeit des Ausländers auf die deutsche Wirtschaft unmittelbar auswirkt, - dies ist z.B. der Fall bei der Veröffentlichung eines Romans in einer inländischen Zeitschrift, oder bei der Einreichung von Schriftsätzen durch einen ausländischen Anwalt bei deutschen Gerichten - 1),
2. und wenn dem tätig gewordenen Ausländer Geld zufließt. Dieses Entgelt muß nicht in Geld bestehen, vielmehr ist jeder geldwerte Zufluß, z.B. in der Form von Sachwerten, Rechten, Forderungen, darunter zu verstehen.

Folgendes Urteil des RFH vom 22. Mai 1944 2) soll noch zur Erläuterung des Ausdrucks "Verwerten" herangezogen werden: "Der ausländische Erfinder verwertet seine erfinderische Leistung durch Bezug von Beträgen aus dem Inland Aber auch die Einräumung einer Option auf eine erfinderische Leistung gegen Entgelt an ein inländisches Unternehmen ist Verwertung im Inland. Bei der Option besteht der volkswirtschaftliche Erfolg für das Inland in der Sicherung der Verwertungsmöglichkeit. Der Hauptzweck der Option liegt in der negativen Seite, nämlich dem Ausschluß jedes Dritten von der Nutzung der Erfindung während der Optionsfrist. Daher kann der Ansicht des Steuerpflichtigen, die Option habe keine wirtschaftliche Zweckbestimmung und keinen wirtschaftlichen Wert für die deutsche Industrie, nicht zugestimmt werden. Es ist auch für den Begriff der Verwertung nicht wesentlich, daß nach dem Verfahren, das den Gegenstand der Option oder des Verkaufes bildet, bereits gearbeitet wird. Unter Umständen dient der Erwerb eines Patents oder einer Option gerade dem Zweck, die Anwendung des Verfahrens im Inland zu verhindern. Die sogenannte Stillhaltegebühr, das Optionsentgelt ist somit die erste Verwertung der erfinderischen Leistung im Inland."

Daraus ist nochmals zu ersehen, daß der Begriff "Verwerten" möglichst weit aufzufassen ist.

3. Nach § 49 Abs. 1 Ziff. 4 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Im Zusammenhang mit den sogenannten Arbeitnehmererfindungen können Lizenzgebühren im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anfallen. Wenn die Angaben der Sachverständigen, die den Anteil der Arbeitnehmererfin-

1) Diesen Sachverhalt hatte das Finanzgericht Düsseldorf im Urteil vom 17.11.1955 zu entscheiden, siehe EFG 1956, S.106.

2) RStBl 1945, S.43.

dungen auf 65 - 70 % aller Erfindungen schätzen, 1) richtig sind, so wird dies sogar relativ häufig eintreten. In unserem Fall ist jedoch zu bedenken, daß es sich um Arbeitnehmer eines inländischen Arbeitgebers handeln muß, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt aufweisen. Diese Einschränkung ist erheblich. Lizenzgebühren werden deshalb wohl selten zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen. Grundsätzlich sind derartige Einkünfte jedoch möglich, weshalb sie hier auf untersucht werden.

a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 19 EStG, §§ 1, 2 LStDV

Der Begriff des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinne wird in § 1 LStDV umschrieben. Danach ist Arbeitnehmer jede natürliche Person - oder deren Rechtsnachfolger -, die in einem Dienstverhältnis steht oder stand und daraus Arbeitslohn bezieht. Ein derartiges Dienstverhältnis ist anzunehmen, wenn die natürliche Person nicht selbständig ist, also als abhängiges Glied in den Betrieb des Arbeitgebers eingeordnet ist und den geschäftlichen Weisungen des Arbeitgebers folgen muß. Der Arbeitnehmer schuldet nicht unmittelbar einen Erfolg sondern nur seine Arbeitskraft.

Arbeitslohn und damit Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit liegen vor, wenn sie dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses zufließen. Das ist so aufzufassen, daß nicht nur das vereinbarte Arbeitsentgelt als Arbeitslohn gilt, sondern grundsätzlich alles, was der Arbeitnehmer im Rahmen, aus Anlaß und als Ausfluß des Dienstverhältnisses als Einnahmen zu verzeichnen hat. Diese weite Begriffsbestimmung hat ihre gesetzliche Grundlage in § 2 LStDV.

Nach dem Gesetz über die Arbeitnehmererfindung vom 25. Juli 1957 2) kann der Arbeitgeber die Erfindung unbeschränkt oder beschränkt in Anspruch nehmen. Bei unbeschränkter Inanspruchnahme liegt Kauf vor. Hier ist lediglich die beschränkte Inanspruchnahme von Interesse, welche allein einen Lizenzvertrag zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zur Folge hat.

In § 2 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen werden als Gegenstand des Gesetzes bezeichnet Erfindungen, die patent- oder gebrauchsmusterfähig sind und sogenannte technische Verbesserungsvorschläge. Diese können nur dann den Inhalt eines Lizenzvertrages bilden, soweit sie nichtschutzfähige Erfindungen sind. Sonstige technische Neuerungen, die nicht auf einer entsprechenden schöpferischen Leistung beruhen, scheiden dagegen aus.

1) Volmer, Arbeitnehmererfindungsgesetz, S. 23.

2) BGBl 1957 I, S. 756.

Der Gesetzgeber trifft noch eine weitere Unterscheidung und zwar zwischen gebundener Erfindung (Diensterfindung) und freier Erfindung. Diese Unterscheidung ist bedeutsam für die Frage, wann Lizenzzahlungen des Arbeitgebers für eine Arbeitnehmererfindung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Die Begriffsbestimmung der Diensterfindung und der freien Erfindung enthält § 4 des Gesetzes.

Danach liegt eine Diensterfindung vor, wenn sie während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemacht wird und entweder aus der dem Arbeitnehmer im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden ist oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruht. Für den Begriff der Diensterfindung kommt es nicht darauf an, ob die Diensterfindung im Produktionsprogramm des Arbeitgebers verwertbar ist oder ob dieser die Erfindung überhaupt in irgendeiner Form verwenden kann. Entscheidend ist allein, ob der Betrieb positiv bei der erfinderischen Arbeit mitgewirkt hat, sei es durch Zuverfügungstellung von innerbetrieblichen Erfahrungen, sei es durch Tragen des erfinderischen Risikos oder durch die Übernahme der Existenzsicherung des Erfinders bei der Auftragserfindung.¹⁾ Wird nun eine derartige gebundene Erfindung im Betrieb des Arbeitgebers verwertet, so gelten die Lizenzgebühren stets als Arbeitslohn. Darüber bestehen keine Zweifel.²⁾

Für die freie Erfindung wird im Arbeitnehmererfindergesetz keine eigene Definition gebracht. Der Gesetzgeber grenzt sie nur in negativer Hinsicht von der Diensterfindung ab, indem er darauf hinweist, daß unter freien Erfindungen alle Erfindungen verstanden werden, die nicht Diensterfindungen sind. Frei ist eine Erfindung dann, wenn sie durch den Betrieb nicht aktiv gefördert worden ist, der Betrieb also höchstens durch Anschauungsmaterial Anregungen gegeben hat. Wenn auch eine freie Erfindung im Betrieb des Arbeitgebers verwertet wird, so fallen die Lizenzgebühren nicht im Rahmen des Arbeitsverhältnisses an. Sie stellen nicht Arbeitslohn im steuerlichen Sinne dar, denn der Arbeitnehmer steht dem Arbeitgeber hier als selbständiger Erfinder gegenüber.³⁾ Die Lizenzgebühren zählen zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit oder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, falls es sich um eine Zufallserfindung handelt.

Nachdem das Arbeitnehmererfindergesetz, soweit es für unsere steuerlichen Belange Bedeutung hat, dargestellt wurde, ist zu klären, inwieweit diese Rechts-

1) Siehe hierzu Volmer, Arbeitnehmererfindungsgesetz, S. 111.

2) So insbesondere der RFH im Urteil vom 29.7.1936, RStB1 1936, S. 1082.

3) So auch Tipke in DB 1957, S. 1192.

sätze bei Arbeitnehmern im Ausland Anwendung finden. 1) Arbeitnehmer im Ausland, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, scheiden aus. Weiterhin ist grundsätzlich ausländisches und nicht deutsches Recht maßgebend, soweit der deutsche Arbeitgeber im Ausland keinen selbständigen oder unselbständigen Betrieb unterhält. Besteht im Ausland kein Betrieb des Arbeitgebers, kann, falls nicht Rechtsnormen des ausländischen Staates entgegenstehen, deutsches Recht vereinbart werden. Wenn dagegen der deutsche Arbeitgeber im Ausland einen Betrieb besitzt, so ist grundsätzlich deutsches Recht maßgebend, wobei allerdings in beschränktem Umfang auch ausländisches Recht vereinbart werden kann.

Wir gelangen damit zu dem Ergebnis, daß bei weitem nicht für alle ausländischen Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne das Arbeitnehmererfindergesetz zuständig ist. Das führt jedoch nicht dazu, daß die Lizenzgebühren nicht zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gezählt werden können, sofern die steuerlichen Merkmale vorliegen; denn hierüber entscheiden allein die innerdeutschen steuerlichen Rechtsvorschriften. Man wird jedoch das Arbeitnehmererfinderrecht oder entsprechende ausländische Rechtsvorschriften für die steuerliche Beurteilung dann vergleichsweise heranziehen.

b) Die sachlichen Einschränkungen des § 49 Abs. 1 Ziff. 4 EStG

Für inländische, beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestehen sachliche Einschränkungen, die zusätzlich zu § 19 EStG zu beachten sind. Nach § 49 Abs. 1 Ziff. 4 EStG liegen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sofern sie im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Es sind dieselben Anknüpfungspunkte, wie sie schon im Rahmen der inländischen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit behandelt wurden. Deshalb erübrigt es sich, darauf nochmals einzugehen. Es kann vielmehr auf diesen früheren Abschnitt 2) verwiesen werden.

4. Nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG hat folgenden Wortlaut:

Inländische Einkünfte sind:

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 16) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,"

Wegen der begrifflichen Einzelheiten der Einkunftsart wird also auf die Para-

1) Siehe auch Volmer, Arbeitnehmererfindungsgesetz, S. 80

und Reimer, Arbeitnehmererfindungsgesetz, S. 58.

2) Siehe S. 29 ff.

graphen 15 und 16 EStG verwiesen. Von Bedeutung für uns ist lediglich § 15 EStG. Analog wie bei den Einkünften aus freiberuflicher und nichtselbständiger Arbeit sind auch hier für die Zurechnung nicht die Eigentümlichkeiten des Lizenzvertrages entscheidend, sondern andere Merkmale. Sie sollen kurz skizziert werden.

a) Die begrifflichen Einzelheiten nach § 15 EStG

Die wohl beste Zusammenstellung der wesentlichen Merkmale eines Gewerbebetriebs ist dem § 1 GewStDVO zu entnehmen: "Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist".

Erstes Begriffsmerkmal 1) ist danach die Selbständigkeit. Dies setzt eine Tätigkeit für eigene Rechnung und Gefahr voraus. Als Unternehmer gilt also derjenige, der das Risiko der Tätigkeit trägt, für dessen Rechnung das Geschäft geführt wird und dem der Gewinn zufließt. Ein Handeln im eigenen Namen ist dabei nicht erforderlich.

Eine nachhaltige Betätigung liegt vor, wenn sie mit der Absicht auf Wiederholung vorgenommen wird. Es genügt also auch bereits eine einmalige Tätigkeit, wenn sie trotz eines Entschlusses zur Fortsetzung eine einmalige bleibt.

Weiterhin ist ein Begriffsmerkmal des Gewerbebetriebs die Absicht der Gewinnerzielung. Auch wenn über mehrere Wirtschaftsjahre Verlust entsteht, bleibt die Tätigkeit eine gewerbliche, solange sie nur fortgesetzt wird, um später einmal Gewinn zu erzielen.

Am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen heißt, die gewerbliche Tätigkeit muß nach außen einem größeren Personenkreis gegenüber hervortreten, also für Dritte erkennbar in Erscheinung treten. Lizenzgebühren, die im Rahmen einer solchen Betätigung eingehen, zählen zu den gewerblichen Einkünften.

b) Die sachlichen Einschränkungen nach § 49 Abs. 1 Ziffs. 2 EStG

Diese steuerliche Vorschrift gibt zwei sachliche Einschränkungen für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Inländische, gewerbliche Einkünfte entstehen nämlich nur insoweit, als der ausländische Steuerpflichtige im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat. Ursprünglich gab es nur die inländische Betriebsstätte als steuerlichen Anknüpfungspunkt.

1) Zu den einzelnen Begriffsmerkmalen siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 209 f.

punkt. Erst durch die Novelle vom 8. April 1922 wurde die steuerliche Vorschrift durch die Aufzählung des ständigen Vertreters ergänzt. 1) Der Gesetzgeber wollte die beschränkte Steuerpflicht auch dann eintreten lassen, wenn für das ausländische Unternehmen keine inländischen örtlichen Anlagen oder Einrichtungen bestehen, jedoch die wirtschaftlichen Verhältnisse im wesentlichen die gleichen sind, wie beim Vorliegen einer (unmittelbaren) Betriebstätte. 2)

Die Betriebstätte ist vom nationalen Außensteuerrecht und vom zwischenstaatlichen Vertragsrecht aus gesehen wohl das wichtigste steuerliche Anknüpfungsmoment. Sie war der Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung und vielfältiger Untersuchungen im Schrifttum. In diesem Rahmen würde es jedoch zu weit führen, den Fragenkreis eingehend zu erörtern. Es genügt vielmehr, die kennzeichnenden Merkmale kurz aufzuzeigen.

Dasselbe gilt auch für den ergänzenden Tatbestand des ständigen Vertreters. Durch dieses zusätzliche steuerliche Anknüpfungsmoment sollen insbesondere die Fälle erfaßt werden, in denen ein ausländisches Unternehmen im Inland nur durch einen selbständigen Gewerbetreibenden vertreten wird. 3) Unmittelbar besteht in dem Fall für das ausländische Unternehmen keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung im Inland. Dies trifft vielmehr nur mittelbar zu, nämlich durch eine gewisse Verfügungsmacht über entsprechende Anlagen und Einrichtungen des selbständigen inländischen Gewerbetreibenden.

Der ständige Vertreter kann als eine besondere Erscheinungsform der Betriebstätte aufgefaßt werden, nämlich als nur mittelbare im Gegensatz zur unmittelbaren Betriebstätte. Da jedoch das zwischenstaatliche Vertragsrecht den Betriebstättenbegriff eng faßt und im allgemeinen den ständigen Vertreter in diesem Sinne als Anknüpfungspunkt ausschließt, erscheint es zweckmäßig, auch hier einen Unterschied zu machen.

Die Legaldefinition ist in § 16 Abs. 1 St AnpG zu finden. Danach ist Betriebstätte im Sinne der Steuergesetze "jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient". Diese Begriffsumschreibung hat der Gesetzgeber durch die Aufzählung von Beispielen in Abs. 2 verdeutlicht und zwar zählt er Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken, Kontore, Bauausführungen und sonstige Geschäftseinrichtungen auf, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Gewerbes dienen.

Diese Legaldefinition der Betriebstätte umfaßt auch den ständigen Vertreter. Der Ausdruck ständiger Vertreter ist hier allerdings - im Gegensatz zur Formulie-

1) Vgl. Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 615.

2) Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 229.

3) RFH vom 30. April 1935, RStBl 1935, S. 840.

rung in § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG - nicht nur im Sinne der mittelbaren Betriebstätte zu verstehen, sondern hat, soweit er Angestellte des ausländischen Unternehmens betrifft, auch Bedeutung für die unmittelbare Betriebstätte.

In Anlehnung an die Begriffsbestimmung von König 1), können folgende drei kennzeichnende Merkmale für die Betriebstätte und den ständigen Vertreter angegeben werden:

Die (unmittelbare) Betriebstätte

ist eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die dem Unternehmer zu Eigentum gehört oder sich auf Grund eines Miet- oder Pachtverhältnisses in seinem Besitz befindet, und die der Ausübung des Gewerbebetriebs des Unternehmers dient, d.h. es muß dort ein Betrieb umlaufen, in welchem er selbst oder in Vertretung ein Angestellter für ihn eine unmittelbare, gewerbliche Tätigkeit entfaltet.

Der ständige Vertreter (mittelbare Betriebstätte)

setzt ebenfalls eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung voraus, die jedoch dem Unternehmer weder zu Eigentum gehört noch sich auf Grund eines Miet- oder Pachtverhältnisses in seinem Besitz befindet, über die ihm aber eine sonstige gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt eingeräumt ist, und die der Ausübung des Gewerbebetriebs des Unternehmers dient, d.h. es muß dort ein Betrieb umlaufen, in welchem sein ständiger Vertreter für ihn eine unmittelbare gewerbliche Tätigkeit entfaltet. Ständiger Vertreter ist hier ein selbständiger Gewerbetreibender, der auf Grund bindender geschäftlicher Weisungen des Unternehmers über den Rahmen seines Betriebs hinaus unmittelbar für diesen tätig wird.

c) Die Besonderheiten der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Bei beschränkt steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften bestehen zusätzliche Besonderheiten, die im Ergebnis sehr wesentlich sind und einer besonderen Erörterung bedürfen.

Nach dem bisher Vorgetragenen muß man zu der Ansicht gelangen, daß Lizenzgebühren stets als Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Ziffs. 2 EStG zu gelten haben, wenn sie im Rahmen eines ausländischen Gewerbebetriebs erzielt werden und dieser im Inland eine Betriebstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat. Dies hat auch seine Richtigkeit. Liegt keiner dieser beiden Anknüpfungspunkte vor, so darf aus dem damit gegebenen Fehlen von gewerblichen, inländischen Einkünften nicht geschlossen werden, daß die sachliche Steuerpflicht überhaupt entfällt. Der

1) König, DStZ A 1950, S. 128.

RFH 1) hat nämlich bereits im Urteil vom 7. Februar 1929 ausgesprochen, daß die inländischen Einkünfte eines ausländischen Gewerbetreibenden ohne inländischer Betriebstätte oder inländischem Vertreter so zu verstehen sind, als ob sie außerhalb eines Gewerbebetriebs angefallen wären. Dieser Rechtsgedanke wird durch mehrere spätere Entscheidungen des RFH und durch das Urteil des BFH 2) vom 20. Januar 1959 bestätigt, so daß von einer ständigen Rechtsprechung gesprochen werden kann. Einige dieser Urteile behandeln diese Frage auch speziell bei Lizenzgebühren. 3)

Im Ergebnis bedeutet diese Rechtsprechung, daß bei Fehlen der Anknüpfungspunkte für inländische, gewerbliche Einkünfte stets *secunda facie* zu fragen ist, unter welche Einkunftsart des § 49 EStG die Einkünfte noch eingeteilt werden können.

Wie aus diesen angegebenen Urteilen zu entnehmen ist, haben den RFH zwei Gesichtspunkte zu dieser weiten Auslegung des § 49 EStG bewogen. 4)

Einmal ist es der Wille des Gesetzgebers - wie er in der amtlichen Begründung zu § 3 EStG 1925 zum Ausdruck kommt - möglichst alles, was aus dem Inland herausgewirtschaftet oder im Inland verdient wird, steuerlich zu erfassen.

Zum anderen ist es die Überlegung, daß eine enge Auslegung dieser Bestimmung des § 49 EStG dazu führen würde, ausländische Gewerbetreibende bezüglich ihrer im Inland erworbenen Einnahmen besser zu stellen als andere ausländische Bezieher gleichartiger Einnahmen. Durch eine solche enge Auslegung würden nämlich Einkünfte, die nicht einem ausländischen Gewerbebetrieb zugerechnet werden können, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, während die gewerblichen Einkünfte steuerfrei blieben. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die steuerlichen Anknüpfungspunkte bei gewerblichen Einkünften eine stärkere Bindung zum Inland erfordern und damit nicht so leicht vorliegen als die Anknüpfungspunkte der anderen Einkunftsarten.

Wie wirkt sich nun dieser Rechtsgedanke bei Lizenzgebühren aus, die im Rahmen eines ausländischen Gewerbebetriebs anfallen, der im Inland keine Betriebsstätte unterhält und keinen ständigen Vertreter bestellt hat?

Wenn unterstellt wird, daß diese Lizenzgebühren außerhalb eines Gewerbebetriebs erzielt werden, dann zählen sie zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; denn zu dieser Einkunftsart gehören sie primär aufgrund des pachtähnlichen Charakters des Lizenzvertrages. Das bedeutet nicht mehr und nicht we-

1) RStBl 1929, S. 193.

2) BStBl 1959 III, S. 133.

3) So die Urteile des RFH vom 12.11.1930, RStBl 1931, S. 234; vom 25.4.1935, RStBl 1935, S. 942; vom 5.8.1936, RStBl 1936, S. 1132.

4) Siehe hierzu auch Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, § 126.

niger, als daß sich die Zurechnungsvorschrift des § 21 Abs. 3 EStG 1) in umgekehrter Reihenfolge auswirkt oder anders gesehen, überhaupt keine Anwendung findet. Zu diesem Resultat gelangt man durch die Überlegung, daß Lizenzgebühren nur dann den gewerblichen Einkünften zugerechnet werden können, wenn die notwendigen Voraussetzungen bestehen. Bei Fehlen der Anknüpfungspunkte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG liegen keine gewerblichen Einkünfte vor und in diesem Fall gibt es deshalb auch keine Zurechnung. 2)

Damit ist erreicht, daß ausländische Gewerbetreibende bei Fehlen der Anknüpfungspunkte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG gegenüber Freiberuflichen und Arbeitnehmern keinen unerwünschten steuerlichen Vorteil genießen. Das Anknüpfungsmoment der "Verwertung in einer ausländischen Betriebsstätte" für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist nämlich, wie wir bereits gesehen haben, 3) genau so umfassend wie das "Verwerten im Inland" für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger und nicht-selbständiger Arbeit.

Der Rechtsgedanke, wonach die inländischen Einkünfte eines ausländischen Gewerbetreibenden ohne inländische Betriebsstätte oder inländischem Vertreter steuerlich so zu sehen sind, als ob sie außerhalb eines Gewerbebetriebes angefallen wären, wird noch umfassender ausgelegt. Obwohl Lizenzgebühren davon nicht betroffen werden, soll diese umfassendere Auslegung noch behandelt werden, da sich hierbei ein Vergleich mit der steuerlichen Situation beim Rechtskauf anstellen läßt.

Verkauft ein ausländischer Gewerbetreibender Rechte in das Inland, so zählt der Kaufpreis primär zu den gewerblichen Einkünften. Es besteht hier keine Möglichkeit, den Kaufpreis bei Fehlen der entsprechenden Anknüpfungspunkte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG durch rückläufige Anwendung einer Zurechnungsvorschrift einer anderen Einkunftsart zuzuordnen.

Damit den Grundsätzen der umfassenden und einheitlichen Besteuerung nach § 49 EStG Genüge getan werden kann, ist hier eine Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes erforderlich. Die Rechtsprechung stützt sich dabei auf den Gedanken der Objektivierung, der bereits in dem Urteil des RFH vom 7. Februar 1929 4) zum Ausdruck gekommen ist. In einer Entscheidung vom 20. Januar 1959 5) hat

1) § 21 Abs. 3 EStG hat folgenden Wortlaut:

"Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art sind Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören."

2) Siehe hierzu die Ausführungen von Schmitz Internationales Steuerrecht, S. 430.

3) Vgl. hier die Ausführungen auf S. 26.

4) In RStBl 1929, S. 193.

5) In BStBl 1959 III, S. 133.

der BFH hierfür kürzlich folgende Formulierung gefunden:

"Welcher der in § 49 EStG aufgeführten Einkunftsarten Einkünfte zuzuordnen sind, ist danach zu beurteilen, wie sich die Einkünfte vom Inland aus gesehen darstellen. Auf die außerhalb der Bundesrepublik liegende Tätigkeit des ausländischen Beziehers dieser Einkünfte kann es wegen des objektsteuerähnlichen Charakters der beschränkten Steuerpflicht nicht ankommen." -

Die beschränkte Steuerpflicht knüpft an die Quelle an, aus der die inländischen Einkünfte fließen. Sie läßt die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die bei unbeschränkter Steuerpflicht von Bedeutung sind, weitgehend außer Betracht. 1)

Vom Inland aus gesehen, liegen in unserem Fall lediglich Einkünfte aus der Verwertung von Rechten vor. Können jetzt bei Fehlen der Anknüpfungspunkte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ersatzweise inländische Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit angenommen werden?

§ 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG hat folgenden Wortlaut: beschränkt steuerpflichtig sind "Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist". Der Gesetzgeber verweist also auf § 18 EStG. Nach § 18 Abs. 1 und 2 EStG begrenzen drei Merkmale die Zugehörigkeit zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, und zwar muß es sich erstens um einen sogenannten freien Beruf handeln; zweitens muß die persönliche Arbeitsleistung im Vordergrund stehen und drittens muß die Tätigkeit zumindest vorübergehend ausgeübt werden. 2)

Nur das dritte Merkmal ist sicher gegeben. Denn bei einer Verwertung ist immer eine zumindest vorübergehende Tätigkeit anzunehmen. 3) Die beiden anderen Merkmale lassen sich vom Inland aus nicht überprüfen; sie werden im Hinblick auf den objektiven Charakter der beschränkten Steuerpflicht außer Betracht gelassen. Unter dieser Bedingung kann dann gefolgert werden, daß Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG bestehen.

Diese Auslegung ist zweifelsohne mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu vereinbaren. Das Gesetz ist eine Willensäußerung der verfassungsmäßig zur Gesetzgebung berufenen Organe. Bekanntlich ist bei der Auslegung einer Willenserklärung der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften. 4) Der Richter geht bei der Gesetzesauslegung vom Wortlaut aus und vermutet, daß die Worte den üblichen Sinn haben, und der Erklärende mit den

1) Siehe hierzu die Anmerkungen zu diesem Urteil in Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 3 Gruppe 3, S. 120.

2) Siehe hierzu die Ausführungen auf S. 27.

3) Vgl. hierzu die Entscheidung des RFH vom 1. Juli 1931, die bereits auf S. 28 behandelt wurde.

4) Vgl. § 133 BGB

Worten die Vorstellungen verbunden hat, die gemeinhin damit verbunden werden. Das ist aber nur eine Vermutung, denn Wortlaut und Wille können auseinanderfallen. In diesem Falle ist grundsätzlich der innere Wille maßgebend. 1)

Die Auslegung des § 49 EStG entgegen dem Wortlaut ist begründet 2); denn es wurden von der Rechtsprechung eine Reihe von Punkten vorgetragen, die den vom Wortlaut abweichenden inneren Willen des Gesetzgebers deutlich machen.

Als erster Punkt kann der in der Gesetzesbegründung ausgesprochene Grundsatz der weiten Auslegung von § 49 EStG angeführt werden. Danach soll möglichst alles, was aus dem Inland herausgewirtschaftet oder im Inland verdient wird, steuerlich erfaßt werden.

Zweitens ist es der Gedanke der gleichmäßigen Besteuerung, der wohl nirgendwo im Steuergesetz besonders formuliert wurde, der aber letztlich in Artikel 3 Abs.1 GG enthalten ist. - "Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich." - Dies ist so aufzufassen, daß sachlich ungerechtfertigte Unterschiede in der steuerlichen Belastung zu vermeiden sind. So kann es vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, daß ein ausländischer Gewerbetreibender, der Rechte in das Inland verkauft, steuerlich nicht erfaßt wird, während z.B. ein freier Erfinder mit demselben Vorgang zur beschränkten Steuerpflicht herangezogen wird. Ohne die Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes würde dies jedoch der Fall sein; denn die sachlichen Einschränkungen nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG sind bei weitem nicht so stark, wie die nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

Als dritter Punkt ist die Überlegung zu bringen, daß es im Inland zum größten Teil überhaupt nicht bekannt und auch nicht mit Sicherheit zu erforschen ist, ob es sich bei dem jeweiligen Ausländer um einen Gewerbetreibenden oder um einen selbständig Tätigen handelt.

Die wesentlichen Punkte der steuerlichen Situation beim Verkauf von Rechten in das Inland dürfen zusammengefaßt werden:

1. Die Steuergerichte legen das Gesetz entgegen dem Wortlaut aus. Steuerlich maßgebend ist der Tatbestand wie er vom Inland aus gesehen wird. Im Hinblick auf den objektsteuerähnlichen Charakter der beschränkten Steuerpflicht, müssen die persönlichen Umstände weitgehend außer Betracht bleiben.

1) Siehe hierzu die Ausführungen von Hartz in "Die Auslegung von Steuergesetzen", S. 14.

2) Siehe hierzu Enno Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, § 126 und Stuw 1936, Sp. 1259/1260; Rennebaum-Zitzlaff, Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge, S. 47; Vogel, Der Betrieb 1959, S. 32 ff.; van der Velde, Der Betrieb, S. 1205 ff.

2. Diese Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes findet ihre Berechtigung durch den erkennbaren inneren Willen des Gesetzgebers.
3. Diese Auslegung führt dazu, daß ein ausländischer Gewerbetreibender, der im Inland keine Betriebstätte unterhält und keinen ständigen Vertreter bestellt hat, und der Rechte in das Inland verkauft, mit seinen Einkünften unter § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG fällt. Er hat dadurch keinen ungewollten steuerlichen Vorteil gegenüber einem freiberuflichen Erfinder, der seine Rechte in das Inland verkauft.
4. Im Ergebnis werden Lizenzgebühren und das Entgelt aus dem Verkauf von Rechten innerhalb der beschränkten Steuerpflicht gleich behandelt. In beiden Fällen wird verhindert, daß ausländische Gewerbetreibende infolge der stärkeren sachlichen Einschränkungen nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG gegenüber anderen ausländischen Beziehern ähnlicher Einkünfte steuerlich im Vorteil sind.

Nach diesem Exkurs über den Rechtskauf, wollen wir zu den Lizenzgebühren zurückkehren. Wir hatten festgestellt, daß Lizenzgebühren, die einem ausländischen Gewerbetreibenden zufließen, der im Inland weder eine Betriebstätte noch einen ständigen Vertreter aufweist, in diesem Falle *secunda facie* beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen.

In der bereits mehrfach zitierten Entscheidung des RFH vom 7. Februar 1929 ¹⁾ wurde bereits ausgesprochen, daß sich in diesem Fall auch die Wesensart und das Berechnungsverfahren der *prima facie* gewerblichen Einkünfte ändert. Der ausländische Gewerbetreibende bezieht mit allen Konsequenzen inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. ²⁾

Die bisher vorgetragene Besonderheit bei den gewerblichen Einkünften knüpft daran an, daß der ausländische Gewerbetreibende im Inland keine Betriebstätte unterhält und keinen ständigen Vertreter bestellt hat. Im folgenden ist noch auf eine Besonderheit einzugehen, die dann von Bedeutung sein kann, wenn die Voraussetzungen nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG vorliegen und damit beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bestehen. Dabei ist vom Urteil des RFH vom 26. Oktober 1937 ³⁾ auszugehen.

Es handelte sich hier um eine holländische Gesellschaft, die in Deutschland eine Zweigniederlassung in Form einer Aktiengesellschaft gegründet hat zum Zwecke des Vertriebs der eigenen Liköre. Die rechtlich selbständige, inländische Gesellschaft war als Betriebstätte des ausländischen Unternehmens anzusehen. Sie wurde von dem ausländischen Unternehmen völlig beherrscht und stellte eine

1) RStBl 1929, S. 193.

2) Siehe hierzu Enno Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, § 126, der weitere einschlägige RFH-Entscheidungen angibt.

3) RStBl 1938, S. 46.

Organgesellschaft des holländischen Unternehmens dar. Die deutsche Gesellschaft mußte unter anderem auch Lizenzgebühren für die Führung der Warenmarke nach Holland zahlen.

Der RFH führte hierzu nun aus, daß "wenn ein ausländisches Unternehmen sich in Deutschland eine Zweigniederlassung schafft, so darf das Einkommen, das in Deutschland erzielt wird, der deutschen Besteuerung nicht entzogen werden. Unter diesem beherrschenden Gesichtspunkt sind die Maßnahmen zu beurteilen, die zwischen einem ausländischen Unternehmen und einer in selbständige Rechtsform gekleideten, inländischen Zweigniederlassung getroffen sind. ... Das ausländische Unternehmen will in Deutschland Gewinne erzielen, indem es nach seinen Erfahrungen und Rezepten in Deutschland Liköre herstellt und unter seiner allbekannten Herstellungsmarke verkauft. Dann ist der ganze Gewinn in Deutschland steuerpflichtig und darf nicht durch hohe oder niedrig bemessene Lizenzgebühren beschnitten werden. Denn die deutsche Aktiengesellschaft und das ausländische Unternehmen bilden eine wirtschaftliche Einheit, sie werden sich untereinander nicht selbst Lizenzgebühren auferlegen, es sei denn, um steuerliche Zwecke zu erreichen."

Dies führte dazu, daß die holländische Gesellschaft beschränkt steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte hatte, die nicht nur den ausgewiesenen Gewinn der deutschen Aktiengesellschaft umfaßten, sondern zusätzlich die berechneten Lizenzgebühren. Es ist also festzuhalten, daß in derartigen Fällen Vereinbarungen über eine interne Verrechnung von Lizenzgebühren, die eine Minderung des beschränkt steuerpflichtigen Betriebstättergewinnes mit sich bringen, steuerlich nicht anerkannt werden.

5. Zusammenfassung

Zu Beginn dieses Kapitels wurde die Frage gestellt, inwieweit Lizenzgebühren an Steuerausländer und ausländische Unternehmen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG sind. Nach dem Vorgebrachten kann zusammengefaßt folgende Antwort gegeben werden:

1. Alle Lizenzgebühren sind aufgrund des pachtähnlichen Charakters des zugrundeliegenden Lizenzvertrages primär Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie werden dieser Einkunftsart aufgrund der Eigenart des Lizenzvertrages zugezählt. Lediglich Lizenzgebühren, die auf einer Zufallserfindung beruhen, gelangen erst auf dem Umwege über die sonstigen Einkünfte nach § 22 EStG zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

2. Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht jedoch die Zurechnungsvorschrift des § 21 EStG, welche besagt, daß diese Einkünfte anderen Einkunftsarten zugerechnet werden, soweit sie diesen zugehören. Für die Zurechnung zu diesen Einkunftsarten ist nicht die Eigenart des Lizenzvertrages maßgeblich, sondern hierüber entscheiden andere Merkmale, und zwar müssen die Lizenzgebühren im Rahmen eines Gewerbebetriebes, einer freiberuflichen Tätigkeit oder eines unselbständigen Arbeitsverhältnisses erzielt werden.
3. Da hier beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Frage stehen, ergibt sich noch als zusätzliches Erfordernis das Vorliegen eines entsprechenden Anknüpfungspunktes nach § 49 EStG. So ist für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderlich, daß die Rechte in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden und für die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit Verwertung im Inland. Wie wir gesehen haben, ist "Verwerten im Inland" und "Verwerten in einer inländischen Betriebsstätte" letztlich gleichbedeutend. Für diese drei Einkunftsarten ist damit der umfassendere und insbesondere für die Lizenzgebühren maßgebliche Anknüpfungspunkt gleichlautend, was bedeutet, daß durch das zusätzliche Erfordernis nach § 49 EStG keine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Lizenzgebühren eintritt.
4. Erzielt ein ausländischer Gewerbetreibender Lizenzgebühren aus dem Inland, so sind dies beschränkt steuerliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sofern er nur im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat. Diese beiden Anknüpfungspunkte setzen eine stärkere Bindung zum Inland voraus als das einfache Verwerten im Inland. Würde also der ausländische Gewerbetreibende von der inländischen Steuerpflicht freigestellt werden, wenn er keinen dieser beiden Anknüpfungspunkte aufweist, so wäre er gegenüber anderen ausländischen Beziehern von Lizenzgebühren im Vorteil, was wie der RFH ausführt, ungerechtfertigt ist und vom Gesetzgeber auch nicht gewollt sein kann. Deshalb werden solche Lizenzgebühren nach ständiger Rechtsprechung so behandelt, als ob sie außerhalb eines Gewerbebetriebes angefallen wären. Diese Lizenzgebühren sind dann inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; es wird lediglich die Zurechnungsvorschrift des § 21 Abs. 3 EStG außer Betracht gelassen. Der ausländische Gewerbetreibende bezieht dann aber auch nicht inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG, sondern aus Vermietung und Verpachtung nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG.

Übersicht: BESCHRÄNKT STEUERPFlichtIGE LIZENZGEBÜHREN NACH DEM DEUTSCHEN AUSSENSTEUERRECHT

Lizenzgebühren an Steuerausländer zählen begrifflich:

Voraussetzungen für die inländische beschränkte Steuerpflicht sind:

Zurechnungsvorschriften:

1. nach § 21 Abs. 1 Ziff. 5 EStG
prima facie zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, da der Lizenzvertrag pachtähnlichen Charakter hat;

nach § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG die Eintragungen in ein inländisches öffentliches Buch oder Register oder die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte;

nach § 21 Abs. 3 EStG sind diese Einkünfte der Einkunftsart unter 2./3./oder 4. zuzurechnen, soweit sie ihnen begrifflich zugeteilt werden können, denn diese Einkunftsarten haben Vorrang;

2. nach § 18 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, soweit der Lizenzgeber freiberuflich tätig ist, diese Tätigkeit vor allem auf seiner persönlichen Arbeitskraft beruht und zumindest vorübergehender und nicht nur gelegentlicher Natur ist;

nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 EStG die Verwertung oder die Ausübung im Inland;

„-“, „-“, „-“

3. nach § 19 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit der Lizenzgeber die Lizenzgebühren im Rahmen eines unselbständigen Dienstverhältnisses erzielt;

nach § 49 Abs. 1 Ziff. 4 EStG die Verwertung oder die Ausübung im Inland;

„-“, „-“, „-“

4. nach § 15 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, soweit der Lizenzgeber die Lizenzgebühren im Rahmen eines Gewerbebetriebs erzielt;

nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG daß der ausländische Lizenzgeber selbst im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen inländischen Vertreter bestellt hat;

aufgrund der weiten Auslegung von § 49 EStG sind diese Einkünfte ohne Rücksicht auf die obige Zurechnungsvorschrift den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, soweit im Inland keine Betriebsstätte und kein ständiger Vertreter besteht;

5. nach § 22 Abs. 3 EStG zu den sonstigen Einkünften, soweit es sich um Lizenzgebühren für Zufallserfindungen handelt,

diese Einkünfte werden in § 49 EStG nicht aufgeführt, sie zählen deshalb nicht zu den inländischen Einkünften eines Steuerausländers,

die sonstigen Einkünfte sind an anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie diesen zugehören. Wenn die Zufallserfindung durch Lizenzvergabe verwertet wird, dann sind die Lizenzgebühren hierfür in der Regel den inländischen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Ziff. 6 zuzurechnen.

III. DIE STEUERERHEBUNG BEI LIZENZGEBÜHREN AN BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE

Zwei Gesichtspunkte bestimmen das Verfahren der Steuererhebung.

Einmal ist es das Bestreben, den Steueranspruch sicherzustellen. Deshalb wird die Steuer durch Abzug an der Quelle erhoben. Der Abzugspflichtige, in unserem Fall der inländische Lizenznehmer, haftet dabei der Finanzbehörde für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer. In den meisten Fällen wäre es nämlich ansonsten für die Finanzbehörde äußerst schwierig, wenn nicht gar unmöglich, den Steueranspruch zu verwirklichen; denn der Steuerschuldner ist im Ausland und kann nicht oder zumindest nur auf umständliche Art und Weise angehalten werden, seine inländischen Steuern zu zahlen.

Weiterhin soll das Steuerverfahren möglichst einfach gehalten werden. Aus diesem Grunde ist ein Steuerpauschalsatz festgelegt. Zum größten Teil erübrigt sich auch eine Veranlagung und damit ein schriftlicher Steuerbescheid, da die Steuerschuld durch die Abzugsteuer bereits abgegolten ist.

Zu Beginn sollen die Einzelheiten des Steuerabzugsverfahrens gebracht werden.

1. Die Erhebung in Form des Steuerabzugs an der Quelle

Im Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958 ¹⁾ wollte der Gesetzgeber der Tatsache Rechnung tragen, daß sich infolge der zunehmenden Verflechtung der deutschen Wirtschaft, insbesondere mit dem europäischen Wirtschaftsraum, der wirtschaftliche und kulturelle Austausch erheblich verstärkt haben und damit die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht immer mehr an Bedeutung gewinnen. So wurden die Vorschriften über den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen im Interesse der Übersichtlichkeit zusammengefaßt und einheitlich geordnet.

Aber es ist nicht nur diese formelle Änderung zu verzeichnen, sondern auch eine wesentliche inhaltliche Erweiterung der Bestimmungen über den Steuerabzug. Deshalb erscheint es im folgenden angebracht zu sein, die alte Fassung, die noch bis zum 31.12.1958 in Wirkung war, der neuen Fassung gegenüberzustellen.

Eine Erhebung in Form der Abzugsteuer liegt dann vor, wenn der Schuldner der Vergütung, also in unserem Fall der inländische Lizenznehmer, verpflichtet ist, den Steuerbetrag bei der Zahlung einzubehalten und an die Finanzkasse abzuführen.

Die Erhebung in Form der Abzugsteuer kann erfolgen aufgrund besonderer

1) BGBl 1958 I, S. 473.

Anordnung durch das Finanzamt und durch unmittelbare gesetzliche Bestimmungen.

a) Die Erhebung durch Steuerabzug aufgrund besonderer Anordnung des Finanzamts

§ 50 Abs. 6 EStG 1956 hat folgenden Wortlaut:

"Das Finanzamt kann die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs erheben, wenn dies zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Das Finanzamt bestimmt hierbei die Höhe des Steuerabzugs".

Im Steueränderungsgesetz wurde diese Bestimmung in § 50 EStG gestrichen, jedoch inhaltlich unverändert in den neuen § 50a EStG 1958 als Absatz 7 übernommen.

Diese Bestimmung gilt gemäß § 15 KStDV 1) auch für den Bereich der Körperschaftsteuer.

Durch diese Bestimmung wird das Finanzamt ermächtigt, den Steuerabzug auch für solche Fälle anzuordnen, in denen die Erhebung in Form der Abzugsteuer zwar nicht grundsätzlich vorgesehen ist, dies jedoch aus Gründen der Sicherheit des Steueranspruches angebracht erscheint. Gegenüber dem Steuerabzug aufgrund einer unmittelbaren gesetzlichen Vorschrift sind Unterschiede festzustellen. Einmal muß das Finanzamt den Steuerabzug gegenüber dem inländischen Schuldner der Vergütung besonders anordnen. Weiterhin darf dies jeweils nur für den einzelnen Fall geschehen und nicht allgemein für gewisse Einkünfte oder einen bestimmten Personenkreis. 2)

Schließlich liegt hier die Höhe des Steuerabzugs im Ermessen des Finanzamts und ist nicht auf 25 % festgelegt. Allerdings wird in Abschnitt 224 der EStR 1956/57 den Finanzämtern nahegelegt, den Steuersatz für gewerbliche Lizenzgebühren im allgemeinen mit 25 % anzusetzen.

Diese Möglichkeit der besonderen Anordnung des Steuerabzugs durch das Finanzamt wurde, was die beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren betrifft, ab 1.1.1959 bedeutungslos, da § 50a Abs. 4 EStG bei allen beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren den Steuerabzug an der Quelle vorschreibt.

b) Die Erhebung durch Steuerabzug aufgrund unmittelbarer gesetzlicher Bestimmungen

Durch die unmittelbaren gesetzlichen Bestimmungen ist der Steuerabzug an der Quelle bei Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts vorgeschrieben. Es ist keine

1) In der Neufassung der KStDV vom 5. August 1959, BGBl I 1959, S. 625 ff., wird § 50a Abs. 7 EStG bereits aufgezählt.

2) Vgl. Blümich-Klein-Steinbring, Körperschaftsteuergesetz, S. 138.

besondere Anordnung des Finanzamts mehr erforderlich, sondern der inländische Schuldner der Vergütung muß in jedem Fall von sich aus den Steuerabzug vornehmen.

Derartige steuerliche Vorschriften bestehen nicht erst seit dem Steueränderungsgesetz vom 18. 7. 1958, also mit Wirkung vom 1. 1. 1959, sie gab es vielmehr auch schon vorher. Wir werden daher zuerst die frühere Regelung darstellen.

aa) Die Regelung des Steuerabzugs bis zum 31. 12. 1958:

Für die frühere Regelung des Steuerabzugs war namentlich die Abzugsverordnung vom 6. 2. 1935 wichtig 1), die seit dem 31. 12. 1958 außer Kraft ist.

Nach § 1 2) dieser Verordnung waren zwei abzugspflichtige Tatbestände zu unterscheiden:

Der erste Tatbestand, nämlich die "selbständige literarische oder künstlerische Tätigkeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist", umfaßt nicht nur Honorare sondern auch Lizenzgebühren, die für die Überlassung der sogenannten an das Urheberrecht angrenzenden Leistungsschutzrechte gezahlt werden. Aus der Natur des Lizenzvertrages ergibt es sich, daß hierfür nur die Verwertung im Inland von Interesse ist.

Der zweite Tatbestand, die "zeitlich beschränkte Überlassung von literarischen oder künstlerischen Urheberrechten" bezieht sich neben Pachtverträgen hauptsächlich auf Lizenzverträge. In § 2 der Verordnung wird hierzu klargestellt, daß es sich um Rechte handeln muß, die nach dem Gesetz betreffend das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Tonkunst und nach dem Gesetz betreffend das Urheberrecht an Werken der bildenden Kunst und der Photographie geschützt sind.

Für die oben genannten Lizenzgebühren war der inländische Lizenznehmer nach dieser Verordnung verpflichtet, den Steuerabzug vorzunehmen. Zwei Ausnahmen von der Abzugspflicht sind jedoch zu beachten:

Gemäß § 5 der Verordnung war der Schuldner (inländische Lizenznehmer) von der Verpflichtung zum Steuerabzug befreit, wenn er die geschuldeten Vergütungen auf Grund eines Übereinkommens nicht an den beschränkt steuerpflichtigen

1) RGBI 1935 I, S. 160 und StuzollBl 1947, S. 255.

2) § 1 dieser Verordnung hat folgenden Wortlaut:

"Die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) wird bei Einkünften aus selbständiger literarischer (schriftstellerischer) oder künstlerischer Tätigkeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist und bei Einkünften aus zeitlich begrenzter Überlassung von literarischen (schriftstellerischen) oder künstlerischen Urheberrechten durch Steuerabzug erhoben, wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist."

Gläubiger sondern an die "Stagma" 1) oder an die "Ammre" 2), oder an eine von der Obersten Finanzbehörde zu bestimmende Stelle abführte.

Die zweite Ausnahme war in § 12 der Abzugsverordnung enthalten. Danach konnte der Steuerabzug unterbleiben, wenn aufgrund eines zuständigen Doppelbesteuerungsabkommens der Gläubiger im Inland nicht zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer heranzuziehen war. Eine besondere Freistellungsgenehmigung der Finanzbehörde war dazu nicht erforderlich. Dies änderte sich allerdings zum Teil in den Jahren 1957 und 1958. 3)

Nach § 4 der Verordnung war die Abzugsteuer pauschaliert und zwar grundsätzlich auf 25 % der vollen Vergütung. Übernahm der Schuldner (Lizenznehmer) die Steuer zugunsten des Gläubigers, so erhöhte sich der Prozentsatz auf 33 1/3 % des tatsächlich ausgezahlten Betrages.

Neben dieser Abzugsverordnung vom 6.2.1935 war bis zum 31.12.1958 und ist auch weiterhin das Lohnsteuerrecht von Bedeutung. Bei Lizenzgebühren, die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmererfindern zufließen, leitet sich nämlich die Erhebung in Form des Steuerabzugs aus § 38 EStG in Verbindung mit § 46 LStDV ab. Arbeitgeber und Lizenznehmer sind hier identisch.

In § 30 Abs. 5 LStDV findet sich ein Rechtsinstitut, das in der Abzugsverordnung vom 6.2.1935 fehlte. Danach darf der Steuerabzug nicht ohne weiteres unterbleiben, wenn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht dem anderen Vertragsstaat zusteht. Es muß vielmehr dem Arbeitgeber eine besondere Freistellungsbescheinigung darüber zugehen, daß der betreffende Arbeitnehmer der inländischen Lohnsteuer nicht unterliegt. Diese Bescheinigung ist dann vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. In der Regel wird diese Bescheinigung nur auf besonderen Antrag des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers hin ausgestellt. Wie dem Verfasser aus der Praxis bekannt ist, wird das Freistellungsverfahren nahezu ausschließlich vom Arbeitgeber eingeleitet.

Die Höhe der Abzugsteuer nach den lohnsteuerlichen Vorschriften errechnet sich gemäß § 40 LStDV nach der Lohnsteuertabelle, wobei bestimmte Absetzungen gemacht werden können.

-
- 1) Staatlich genehmigte Gesellschaft zur Verwertung musikalischer Urheberrechte.
 - 2) Anstalt für mechanisch-musikalische Rechte.
 - 3) Im Verhältnis zu den USA wurde mit dem Abschnitt 14 Abs. 4 der deutschen Richtlinien zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA - vom 21.2.1957, BStBl 1957 I, S. 154 - ein besonderes Freistellungsverfahren angeordnet. Durch Verfügung der Finanzminister - vom 15.7.1958, BStBl 1958 II, S. 118 - wurde dies auch auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada und mit Großbritannien ausgedehnt.

bb) Die Regelung des Steuerabzugs ab dem 1.1.1959 1)

Während nach der bisherigen Regelung der Steuerabzug nur bei beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren gesetzlich angeordnet war, die für die Überlassung von Urheberrechten, Leistungsschutzrechten und Arbeitnehmererfindungen gezahlt wurden, werden ab 1.1.1959 sämtliche beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren im Wege des Abzugs an der Quelle erfaßt, und zwar geschieht dies mit einer Ausnahme aufgrund des neuen § 50a Abs.4 EStG. Diese Ausnahme besteht darin, daß Lizenzgebühren an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmererfinder unter das Lohnsteuerrecht fallen und sich damit wie bisher die Abzugspflicht aus § 38 EStG in Verbindung mit § 46 LStDV ableitet.

Der neue § 50a Abs.4 EStG ist entsprechend auf die Körperschaftsteuer anzuwenden. Dies ist in der Neufassung der KStDV vom 5.8.1959 2) ausdrücklich ausgesprochen. Die Formulierung 3) in § 15 KStDV ist m.E. nicht sehr glücklich, da der Gesetzgeber nicht berücksichtigt hat, daß bei einem Großteil die Steuer durch den Steuerabzug abgegolten ist und keine Veranlagung erfolgt. Durch die Formulierung in § 15 KStDV könnte der Eindruck entstehen, daß § 50a Abs.4 bis 7 EStG nur dann auf die Körperschaftsteuer anzuwenden ist, wenn dem Steuerabzug noch eine Veranlagung folgt.

Der durch das Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958 eingefügte § 50a Abs.4 EStG hat folgenden Wortlaut:

"Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

a) bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter, einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 49 Abs.1 Ziff.2 bis 4)

b) bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten sowie von Plänen, Mustern, Verfahren und gewerblichen Erfahrungen und Kenntnissen herrühren (§ 49 Abs.1 Ziff.2, 3 und 6)".

Auch in § 50a Abs.4 EStG werden wie in der früheren Abzugsverordnung zwei abzugspflichtige Tatbestände unterschieden.

1) Vgl. Teske, Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, DStZ (A) 1958, S.246 ff.

2) BGBl I 1959, S.625 ff.

3) § 15 KStDV lautet:

"Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer sind anzuwenden ... § 50a Abs.4 bis 7 EStG.

Zu a)

Der erste Tatbestand wurde, was die Lizenzgebühren betrifft, nicht erweitert. Es fallen hierunter wie bisher beschränkt steuerpflichtige Lizenzgebühren, die für die Überlassung von Leistungsschutzrechten geleistet werden.

Zu b)

Hier ist dagegen bei den Lizenzgebühren der abzugspflichtige Tatbestand erheblich erweitert worden. So unterliegen jetzt nicht nur beschränkt steuerpflichtige Lizenzgebühren, die für die Überlassung von Urheberrechten gezahlt werden, dem Steuerabzug an der Quelle, sondern auch Lizenzgebühren für die Überlassung von gewerblichen Schutzrechten und Geheimerfindungen.

Bemerkenswert ist, daß die neue Regelung auch insofern über die bisherige Rechtslage hinausgeht, als der Steuerabzug nicht nur bei zeitlich begrenzter Überlassung, also insbesondere bei Lizenzverträgen, sondern auch bei dauernder Übertragung (Rechtskauf) vorzunehmen ist.

In § 73a Abs. 2 und 3 EStDV 1958 wird noch erläutert, was im einzelnen unter Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten ist. Danach gelten als Urheberrechte Rechte, die nach den beiden Urhebergesetzen, und als gewerbliche Schutzrechte Rechte, die nach Maßgabe des Patentgesetzes, der Mustergesetze und des Warenzeichengesetzes geschützt sind. Wie wir oben schon erwähnt haben, wurde durch das Steueränderungsgesetz der Umfang der Abzugspflicht so erweitert, daß jetzt bei sämtlichen beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren die Steuer durch den inländischen Lizenznehmer bei der Auszahlung einbehalten werden muß.

Analog der früheren Abzugsverordnung gibt es hiervon die folgenden zwei Ausnahmen:

So ist nach § 50a Abs. 6 EStG 1958 der inländische Schuldner (Lizenznehmer) von der Abzugspflicht befreit, wenn er nicht unmittelbar an den ausländischen Gläubiger (Lizenzgeber) zahlt, sondern an einen Beauftragten. In diesem Fall hat der Beauftragte den Steuerabzug vorzunehmen und haftet auch für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer. Wie aus § 73 f EStDV 1958 zu entnehmen ist, ist die "Gema" 1) als ein solcher Beauftragter von den Finanzbehörden anerkannt, während bei anderen Rechtsträgern hierzu noch eine besondere Zustimmung der obersten Finanzbehörden und des Bundesministers der Finanzen erforderlich ist.

Die zweite Ausnahme besteht darin, daß der Steuerabzug unterbleiben kann, wenn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die betreffenden Vergütungen nicht der inländischen Steuerpflicht unterliegen. Allerdings ist hierzu jetzt in Abweichung von der Abzugsverordnung ein ähnliches Freistellungsverfahren erforder-

1) Die Gema ist die Nachfolgegesellschaft der Stagma und der Ammre.

lich wie es bisher schon im Lohnsteuerrecht nach § 30 Abs. 5 LStDV üblich war.

Das bedeutet, daß ab 1. 1. 1959 1) bei sämtlichen Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber, für die sich aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens eine steuerliche Freistellung im Inland ergibt, das Freistellungsverfahren zu beachten ist und der Steuerabzug nicht ohne weiteres unterbleiben darf. 2)

Auch hier ist, ebenso wie beim lohnsteuerlichen Freistellungsverfahren, nicht vorgeschrieben, wer das Freistellungsverfahren einleiten muß. In den zahlreichen praktischen Fällen, die der Verfasser zu bearbeiten hatte, hat stets der inländische Lizenznehmer den Freistellungsantrag gestellt.

Eine Besonderheit, die wir bereits kurz andeuten mußten, besteht beim Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, mit Kanada und mit Großbritannien. In Abschnitt 14 Abs. 4 der deutschen Richtlinien 3) zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA wird zum Freistellungsverfahren ausdrücklich bestimmt, daß der Gläubiger - also der ausländische Lizenzgeber - den Antrag zu stellen hat. In gleichlautenden Verfügungen 4) der Finanzminister der Länder wird unter Bezugnahme auf das Verfahren mit den USA auch für Großbritannien und Kanada angeordnet, daß der Gläubiger die steuerliche Freistellung zu beantragen hat.

2. Die Aufgaben des inländischen Lizenznehmers im Rahmen der Abzugspflicht

Die Aufgabe des inländischen Lizenznehmers, die Abzugsteuer ordnungsgemäß einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, ist eine öffentlich-recht-

1) Siehe zu dem Zeitpunkt § 84 Abs. 6 EStDV 1958.

2) § 73 h EStDV 1958 hat folgenden Wortlaut:

"Ergibt sich aus einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, daß unter bestimmten Voraussetzungen ... Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 des Gesetzes nicht oder nur nach einem vom Gesetz abweichenden niedrigeren Steuersatz besteuert werden können, so darf der Schuldner den Steuerabzug nur unterlassen oder nach dem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das nach § 73 zuständige Finanzamt bescheinigt, daß die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Abzugsteuer oder die Erhebung der Abzugsteuer nach dem niedrigeren Steuersatz vorliegen. Die Bescheinigung des Finanzamts ist als Beleg zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 73 d aufzubewahren". Nach § 15 Abs. 2 KStDV 1958 ist diese Vorschrift auch im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden.

3) Vom 21. Februar 1957, BStBl 1957 I, S. 154.

4) BStBl 1958 II, S. 118.

liche Pflicht. Sie ist in § 50a EStG 1) und in § 38 EStG in Verbindung mit § 46 LStDV verankert. Kommt der inländische Lizenznehmer dieser Pflicht nicht ordnungsgemäß nach, so haftet er der Finanzbehörde gegenüber für die Abzugsteuer. Wir wollen hier von der steuerlichen Haftung absehen - sie wird im nächsten Abschnitt behandelt - und lediglich feststellen, was der inländische Lizenznehmer bedenken und durchführen muß, um der Abzugspflicht gerecht zu werden.

a) Die einzelnen Aufgaben

Der inländische Lizenznehmer muß im Rahmen der ihm aufgetragenen öffentlich-rechtlichen Pflicht zuerst den abzugspflichtigen Tatbestand erkennen, dann die Steuer einbehalten, an die Finanzkasse abführen und schließlich bestimmte Aufzeichnungen darüber führen.

Schwierigkeiten beinhalten die drei letzten Aufgaben nicht. Durch sie wird der Lizenznehmer nur zeitmäßig beansprucht. Deshalb sollen sie hier nicht dargestellt werden.

Die wirkliche Belastung des inländischen Lizenznehmers besteht darin, daß er richtig erkennen muß, ob jeweils ein abzugspflichtiger Tatbestand vorliegt oder nicht.

Dazu ist einmal die Feststellung des Sachverhalts erforderlich. 2) Darin liegt bereits eine Wertung, denn die einzelnen Tatsachen müssen im Hinblick auf das Gesetz zusammengetragen werden. 3) Ein weiterer Schritt ist die Gesetzesfeststellung. Der inländische Lizenznehmer muß Kenntnis haben von den einschlägigen Rechtsvorschriften und sie auch in Verbindung mit der Rechtsprechung und den Verwaltungsanordnungen auslegen können. Man wird mir darin beipflichten müssen, daß es für einen Nichtsachkundigen äußerst schwierig ist, sich in den verschiedenen Rechtsvorschriften und Entscheidungen zurechtzufinden.

Schließlich folgt noch die Subsumtion, also die Unterbringung des festgestellten und ausgelegten Sachverhalts unter das festgestellte und ausgelegte Gesetz.

Im Rahmen der Gesetzesanwendung, die sich in diesen drei Stufen vollzieht, muß der inländische Lizenznehmer folgende Fragen beantworten, um letztlich zu wissen, ob für ihn Abzugspflicht besteht oder nicht. Diese Fragen sind so formuliert, daß jeweils nur im bejahenden Falle noch die nächste Frage überprüft werden muß. Gelangt man bis Frage vier, und wird diese verneint, so ist das Ergebnis Abzugspflicht für den inländischen Lizenznehmer.

1) Siehe hierzu auch § 3 der früheren Abzugsverordnung.

2) Siehe hierzu § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG.

3) Barske, Reichsabgabenordnung, S. 17.

Die einzelnen Fragen lauten folgendermaßen:

- 1) Handelt es sich bei dem Lizenzgeber um einen Ausländer oder um ein ausländisches Unternehmen im steuerlichen Sinne?
- 2) Sind die an den ausländischen Lizenzgeber zu zahlenden Lizenzgebühren beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 49 EStG?
- 3) Besteht eine Abzugspflicht für den inländischen Lizenznehmer und in welcher Höhe?
- 4) Sind die Lizenzgebühren aufgrund eines geltenden Doppelbesteuerungsabkommens von der inländischen Steuerpflicht freigestellt?
- 5) Ist für die steuerliche Freistellung ein besonderes Verfahren zu beachten?

Wir wollen diese Fragen daraufhin betrachten, inwieweit der inländische Lizenznehmer überhaupt in der Lage ist, diese zu beantworten, d. h. ob er den erforderlichen Sachverhalt normalerweise wissen kann.

Zu Frage 1)

Handelt es sich bei dem Lizenzgeber um einen Ausländer oder um ein ausländisches Unternehmen im steuerlichen Sinne?

Diese Frage ist äußerst wichtig, denn soweit man vom Arbeitnehmererfinder, also vom Lohnsteuerrecht absieht, kann die Abzugspflicht für den inländischen Lizenznehmer nur dann eintreten, wenn der Vertragspartner Steuerausländer ist.

Bei der Beantwortung dieser ersten Frage muß sich der inländische Lizenznehmer Klarheit darüber verschaffen, ob der Lizenzgeber seinen ständigen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt bzw. den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland oder im Ausland hat. 1)

Gewisse Anhaltspunkte hierfür ergeben sich für den inländischen Lizenznehmer aus der geschäftlichen Korrespondenz, aus der im Vertrag vom Partner angegebenen Anschrift und aus dem Ort, an den die Lizenzgebühren zu überweisen sind. Definitiv läßt sich diese Frage hieraus jedoch nicht beantworten.

Wie dem Verfasser aus der eigenen Praxis bekannt ist, kommt es nicht selten vor, daß der Lizenzgeber wohl eine inländische Anschrift 2) angibt, sein steuerliches Domizil jedoch im Ausland liegt. Oder der inländische Lizenznehmer glaubt mit einem inländischen Unternehmen zu verhandeln, während es sich nur um die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens handelt. In diesen Fällen würde es sich also um einen Steuerausländer handeln, obwohl die äußeren Anzeichen nicht dafür sprechen.

1) Zu den Einzelheiten dieser steuerlichen Begriffe siehe S. 13 ff.

2) Sogenanntes Briefkastendomizil.

Wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß der inländische Lizenznehmer nach dem ihm allgemein vorliegenden Sachverhalt die Frage ob Steuerausländer oder Steuerinländer in vielen Fällen nicht unbedingt richtig beantworten kann.

Zu Frage 2)

Sind die an den ausländischen Lizenzgeber zu zahlenden Lizenzgebühren beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 49 EStG?

Für diese zweite Frage liegen dem inländischen Lizenznehmer dagegen die nötigen Unterlagen vor. Er muß nur mit den entsprechenden gesetzlichen Vorschriften und der einschlägigen Rechtsprechung vertraut sein, um die richtige Antwort zu finden.

Wie wir gesehen haben, bilden nämlich Lizenzgebühren an Steuerausländer stets beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG. 1)

Der inländische Lizenznehmer wird nur unter Umständen nicht beurteilen können, ob es sich um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung handelt. Er wird nicht im Bilde sein, ob das ausländische Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat, also gewerbliche Einkünfte vorliegen oder ob diese Anknüpfungspunkte fehlen und sich damit nach der Rechtsprechung eine Zurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergibt.

Zu welcher Einkunftsart die Lizenzgebühren zählen ist hier auch nicht von Bedeutung, da der pauschale Steuerabzug stets in derselben Höhe anfällt. Auch berührt es nicht, daß bei gewerblichen Einkünften die Steuerschuld nicht in jedem Fall mit dem Steuerabzug abgegolten ist, sondern vielmehr noch eine Veranlagung erfolgen kann. 2) Dies ist Sache des Lizenzgebers und nicht des inländischen Lizenznehmers.

Zu Frage 3)

Besteht eine Abzugspflicht für den inländischen Lizenznehmer und in welcher Höhe?

Auch auf diese Frage kann der inländische Lizenznehmer aufgrund des ihm notwendigerweise bekannten Sachverhalts Antwort geben. Er muß Kenntnis haben von § 50a EStG - bis zum 31.12.1958 von der Abzugsverordnung vom 5.2.1935 - und soweit er Lizenzgebühren an Arbeitnehmererfinder im Ausland zahlt, von den allgemeinen lohnsteuerlichen Bestimmungen.

Ab 1.1.1959 kann an der Abzugspflicht auch dadurch kein Zweifel entstehen,

1) Vgl. die Zusammenfassung auf S. 43 f.

2) Siehe § 50 Abs. 4 EStG

daß sich der Lizenzvertrag nicht ohne weiteres mit dem steuerlichen Wortlaut 1) "zeitlich beschränkte Überlassung" deckt, denn nach dem neuen § 50a EStG fällt auch eine unbeschränkte Übertragung, also ein Rechtskauf, unter die Abzugspflicht.

Die Höhe der Abzugsteuer ist höchst einfach zu errechnen. Sie beträgt 25 % der gesamten Vergütung, ohne irgendwelche Absetzungen. Lediglich bei Arbeitnehmererfindern muß die Höhe der Abzugsteuer nach der Lohnsteuertabelle ermittelt werden, da hier keine Steuerpauschale vorgesehen ist.

Zu Frage 4)

Sind die Lizenzgebühren aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der inländischen Steuerpflicht freigestellt?

Der inländische Lizenznehmer muß noch prüfen, ob die Lizenzgebühren an den ausländischen Lizenzgeber nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der inländischen Steuerpflicht freigestellt sind.

Um dies feststellen zu können, sind eine Reihe von Unterfragen zu beantworten, und zwar ob ein Doppelbesteuerungsabkommen auch zuständig ist, unter welcher Kollisionsnorm die Lizenzgebühren im bejahenden Falle fallen und ob sich danach die steuerliche Freistellung im Inland ergibt.

Wir wollen hier dem zweiten Hauptteil nicht vorgreifen. Es kann jedoch angegeben werden, daß eine ähnliche Schwierigkeit auftritt wie bei der ersten Frage. Der inländische Lizenznehmer wird nach den ihm normalerweise vorliegenden Unterlagen nicht ohne weiteres entscheiden können, ob der Lizenzgeber sein steuerliches Domizil in dem betreffenden Lande hat, mit dem das Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Weiterhin ist es hier von Wichtigkeit, ob im Inland eine Betriebsstätte im Sinne des jeweiligen Abkommens vorliegt oder nicht.

Jedenfalls müssen wir hier wie in Frage 1 feststellen, daß der für eine sichere steuerliche Beurteilung nötige Sachverhalt dem inländischen Lizenznehmer nicht ohne weiteres bekannt ist.

Zu Frage 5)

Ist für die steuerliche Freistellung ein besonderes Verfahren zu beachten?

Dieser letzte Punkt bietet keinerlei Schwierigkeiten. Der inländische Lizenznehmer muß wieder lediglich mit den entsprechenden rechtlichen Vorschriften vertraut sein, nämlich mit § 73 h EStDV und § 30 Abs. 5 LStDV und mit den zusätzlichen Bestimmungen 2) im Verhältnis zu den USA, zu Kanada und zu Großbritannien.

1) Einzelheiten hierzu siehe S. 19 ff.

2) Siehe hierzu S. 52.

Dieses formelle Verfahren ist für den inländischen Lizenznehmer von großer Bedeutung; denn wenn auch aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht nicht der Bundesrepublik zusteht, so ist der inländische Lizenznehmer erst dann von der Abzugspflicht befreit und damit auch von der Haftung entbunden, wenn er eine entsprechende Freistellungsgenehmigung des zuständigen Finanzamts in Händen hat.

Wir haben gesehen, daß dem inländischen Lizenznehmer durch die öffentlich-rechtliche Pflicht, die Steuer durch Abzug einzubehalten und an die Finanzkasse abführen zu müssen, eine wirklich schwierige Aufgabe aufgebürdet ist. Wir haben weiterhin gesehen, daß dem inländischen Lizenznehmer zum Teil der Sachverhalt nicht soweit vorliegt, um alle damit verbundenen Fragen unbedingt richtig beantworten zu können. Offen geblieben ist damit, inwieweit es ihm zugemutet werden kann, den Sachverhalt soweit zu erforschen, daß er bei der steuerlichen Beurteilung sicher gehen kann. Mit anderen Worten geht es darum, ob der inländische Lizenznehmer von dem ihm im Rahmen der allgemeinen Geschäftsabwicklung zugetragenen Sachverhalt ausgehen kann und die steuerlichen Fragen dann zum Teil nur nach Anhaltspunkten beurteilt, oder ob er die für eine sichere steuerliche Entscheidung noch notwendigen Punkte zusammentragen muß.

b) Die Zumutbarkeit der genauen Ermittlung des Sachverhalts 1)

Der Rechtssatz der Zumutbarkeit ist in der Abgabenordnung nur in § 171 ausdrücklich ausgesprochen. Er gilt jedoch allgemein im Steuerrecht wie auch auf anderen Teilgebieten der Rechtsordnung, da er sich letzten Endes aus dem Gedanken der Rechtsstaatlichkeit herleitet, wie er im Grundgesetz verankert ist. 2)

Nach § 171 AO hat der Steuerpflichtige, nachdem er die Steuererklärung abgegeben hat, "die Richtigkeit derselben nachzuweisen; wo seine Angaben zu Zweifeln Anlaß geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen".

Der Gesetzgeber spricht in § 171 AO von einem Steuerpflichtigen, der seine

1) Die einschlägige Rechtsprechung wurde insbesondere von folgenden Verfassern kommentiert:

Heuer, Die Beweislast im Steuerermittlungsverfahren und Steuerstraßverfahren, DStZ 1952, S. 324 bis 327; Heuer, Grenzen der Nachweisungspflicht, DStZ 1950, S. 273 bis 276;

Oswald, Über die Zumutbarkeit im Steuerrecht, BStA 1955, S. 165 bis 167;

Oswald, Nochmals: Die Zumutbarkeit im Steuerrecht, BStA 1956, S. 356 bis 357.

Hartung, Die Beweislast im Steuerverfahren, NJW 1959, S. 1900 bis 1903.

2) Siehe hierzu Art. 1, 20 und 28 GG.

Steuererklärung bereits abgegeben hat. Dies trifft bei dem inländischen Lizenznehmer, als dem nur Abzugspflichtigen, nicht ohne weiteres zu. § 97 Abs. 2 AO besagt hierzu folgendes: "Die Vorschriften für die Steuerpflichtigen gelten sinngemäß für die, die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften." Wie bekannt ist, haftet der inländische Lizenznehmer persönlich für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer des ausländischen Lizenzgebers.

Nach meiner Auffassung findet deshalb § 171 AO im Rahmen der Abzugsteuerpflicht auf den inländischen Lizenznehmer folgende sinngemäße Anwendung:

Der inländische Lizenznehmer gibt insoweit eine "Steuererklärung" ab, als er jeweils die Abzugsteuer einbehält und abführt oder dies unterläßt.

Er wird der Finanzbehörde auf Verlangen Nachweise geben müssen, warum er den Steuerabzug durchgeführt oder unterlassen hat. Die Nachweise werden in erster Linie dann von der Finanzbehörde gefordert werden, wenn ein Abzug unterblieben ist. 1)

Zu klären ist nun, welche Nachweise dem inländischen Lizenznehmer zugemutet werden können. Das führt zu der Frage, inwieweit der inländische Lizenznehmer den Sachverhalt ermitteln muß, um dann den zumutbaren Nachweis antreten zu können.

aa) Die Rechtsprechung zur Frage der Zumutbarkeit

Die Steuergerichte, insbesondere der BFH, haben sich verschiedentlich mit der Frage der Zumutbarkeit befaßt. Durch die Rechtsprechung wurden folgende Grundsätze herausgestellt:

1. Die Nachweispflicht hat nicht die Bedeutung einer Beweislast, denn das Steuerrecht kennt grundsätzlich keine Beweislast und keine Beweisregeln wie der Zivilprozeß. 2)
2. Die Amtspflicht zur Sachaufklärung (§§ 204, 243 AO) und die gesetzliche Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der amtlichen Sachaufklärung, insbesondere seine Erklärungsdarlegungen und Nachweispflichten, (§ 171 AO) gehen bis zur Grenze des Zumutbaren. 3)

1) Wenn im folgenden vom Steuerpflichtigen gesprochen wird, so ist damit stets der inländische Lizenznehmer gemeint.

Debatin und Vogel, Anforderungen und Grenzen der steuerlichen Nachweispflicht bei ausländischen Unternehmen und Auslandsbeziehungen, RiW 1958, S. 202 bis 206.

2) Vgl. Urteil des BFH vom 7. 12. 1955, BStBl 1956 III, S. 75.

3) Vgl. Urteil des BFH vom 7. 12. 1955, BStBl 1956 III, S. 75.

3. Diese Grenze kann nicht eindeutig festgelegt werden. Wo die Grenze des Zumutbaren bei der Amtspflicht zur Sachaufklärung wie bei der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Einzelfall liegt, ist nach den Grundsätzen von Treu und Glauben unter Beachtung aller Umstände des einzelnen Falles zu entscheiden. 1)
4. Wenn sich diese Grenze auch nicht allgemein bestimmen läßt, so kann durch die folgenden Rechtssätze der Steuergerichte doch eine gewisse Abgrenzung getroffen werden.
 - a) Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht, so kann im Einzelfall die Amtspflicht zur Aufklärung dadurch ihre Grenze finden (vgl. Urteil des BFH vom 25.3.1955, BStBl 1955 III, S. 133).
 - b) Macht der Steuerpflichtige Umstände geltend, die der Lebenserfahrung widersprechen, so wird sich das Maß der zumutbaren Aufklärung und Nachweisung zu seinen Ungunsten erweitern (vgl. Urteil des BFH vom 14.10.1954, BStBl 1954 III, S. 358).
 - c) Bei den Sachverhalten, in welchen der Erforschung von Staats wegen Grenzen gesetzt sind, so vor allem bei Auslandsbeziehungen, steigert sich die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (vgl. die Urteile des RFH vom 18.10.1933, RStBl 1934, S. 286 und vom 9.1.1934, RStBl 1935, S. 133).
 - d) Bei der Beurteilung der Frage, was zumutbar ist oder nicht, darf auch das Vertrauensverhältnis nicht außer acht gelassen werden, das zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Vertragspartner besteht. Neben diesem psychologischen Moment ist auch die Verhältnismäßigkeit zwischen dem sich von der getroffenen Maßnahme ergebenden Vorteil für den Steuergläubiger und den wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Steuerpflichtigem und Vertragspartner zu berücksichtigen (vgl. Urteil des BFH vom 22.11.1951, BStBl 1952 III, S. 27).
 - e) Sowohl allgemeine Gesichtspunkte der Rechtssicherheit als auch der besondere Grundsatz der Besteuerungslehre von der notwendigen Bestimmtheit der Steuerpflicht, lassen es nicht als angängig erscheinen, den Zuschuß- bzw. Darlehensempfänger als Folge der nachträglichen, vom Empfänger bei Vertragsabschluß mit dem Zuschußgeber bzw. bei Inangriffnahme des Baues nicht voraussehbaren Verwerfung der Buchführung des Zuschuß- bzw. Darlehensgebers mit einer Schenkungssteuer für den verlorenen Zuschuß oder die Zinslosigkeit des Darlehens zu belasten. Es würde außerdem all-

1) Vgl. Urteil des BFH vom 7.12.1955, BStBl 1956 III, S. 75.

gemeinen Rechtsgrundsätzen widersprechen, jemand für das von ihm nicht beeinflussbare Verhalten eines anderen eintreten zu lassen (vgl. das Urteil des BFH vom 16. 12. 1954, BStBl 1955 III, S. 73).

- f) Zwar würde nach dem bloßen Wortlaut des § 171 AO den Steuerpflichtigen eine uneingeschränkte Aufklärungspflicht (Darlegungspflicht) treffen, doch ist § 171 AO eine Ermessensvorschrift, die unter dem höheren Gesichtspunkt von Recht und Billigkeit steht und im Einzelfall unter Abwägung der in Frage stehenden Interessen und unter Berücksichtigung ihres Zweckes, der Verwirklichung des Rechtes zu dienen, ausgelegt werden muß. Hieraus folgt, daß sich auch für die Pflicht eines Steuerpflichtigen zur Sachaufklärung Grenzen ergeben können, dies ganz allgemein dann, wenn im Einzelfall schwerwiegende Interessen eines Steuerpflichtigen verletzt würden (Urteil des BFH vom 17. 1. 1956, BStBl 1956 III, S. 68).

bb) Die Möglichkeiten des Lizenznehmers für die Nachweiserbringung

Es können drei Möglichkeiten unterschieden werden, die dem inländischen Lizenznehmer für die Nachweiserbringung zur Verfügung stehen:

1. Der Lizenznehmer verläßt sich auf Anhaltspunkte, die ihm im Rahmen der Geschäftsabwicklung zugehen.

Unter den Anhaltspunkten ist einmal die Anschrift des Lizenzgebers zu verstehen, die aus den Verträgen und der laufenden Korrespondenz zu entnehmen ist. Weiterhin zählen hierzu Klauseln in den Verträgen, durch die der Lizenznehmer versucht, die angegebene Anschrift als Gerichtsstand zu bestimmen. Als Anhaltspunkt ist schließlich auch zu werten, wenn alle Zahlungen in das Ausland zu erfolgen haben, und auch die gesamten Briefe dorthin zu leiten sind.

Diese Art der Nachweisung erfordert vom Lizenznehmer keinen zusätzlichen Aufwand, sie ist deshalb selbstverständlich zumutbar. Die Finanzbehörde wird sie nur dann unter Umständen als ausreichend betrachten können, wenn der Lizenznehmer langjährige geschäftliche Beziehungen mit dem Vertragspartner unterhält. Aufgrund der langjährigen Zusammenarbeit kann nämlich angenommen werden, daß dem Lizenznehmer alle für die deutsche Finanzbehörde relevanten Punkte bekannt sind. Der Lizenznehmer wird hier beurteilen können, ob der Lizenzgeber seinen steuerlichen Sitz in dem entsprechenden Staat hat, und ob er im Inland eine ständige Betriebsstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter bestellt hat.

Im Regelfall wird diese Art der Nachweisung der Finanzbehörde jedoch nicht genügen. 1) Der Steuerpflichtige kommt hier seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht nicht ausreichend nach. Im Einzelfall kann sich dadurch die Amts-

1) Siehe hierzu S. 59.

pflcht zur Sachaufklärung erübrigen. 1) Hegt das Finanzamt Zweifel an der Richtigkeit der Nachweisungen, so kann es ohne selbst weitere Nachforschungen anzustellen, dem Lizenznehmer einen Haftungsbescheid über den strittigen Steuerbetrag zustellen. Dafür spricht auch, daß bei Auslandsbeziehungen, in welchen der Erforschung von Staats wegen Grenzen gesetzt sind, den inländischen Lizenznehmer eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. 2)

Bei dieser Art der Nachweisung durch den Lizenznehmer gibt das Finanzamt bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens in den meisten Fällen nur eine bedingte Freistellungsgenehmigung, die etwa folgenden Wortlaut hat: "Die an den Lizenzgeber auszahlenden Lizenzgebühren sind aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens von der inländischen Steuerpflicht freigestellt, unter der Voraussetzung, daß der ausländische Lizenzgeber seinen steuerlichen Sitz in dem Vertragsstaat hat, und daß er keine inländische Betriebstätte und keine inländische Vertretung im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens unterhält."

Stellt sich später heraus, daß die Nachweise unrichtig sind, so kann die Finanzbehörde den inländischen Lizenznehmer in Anspruch nehmen.

2. Der Lizenznehmer holt zusätzliche Erklärungen vom Lizenzgeber ein.

Diese zusätzliche Erklärung muß in etwa folgenden Wortlaut haben; sie kann auch im Vertrag enthalten sein:

"Der Lizenzgeber erklärt, daß seine angegebene Anschrift mit seinem steuerlichen Sitz übereinstimmt, und daß er im Inland keinen ständigen Vertreter bestellt hat, und im Inland keine ständige Betriebstätte im Sinne des zutreffenden Doppelbesteuerungsabkommens unterhält."

Für diese Art der Nachweisung bestehen gewisse Vorbilder. Im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, mit Kanada und mit Großbritannien gilt für den ausländischen Lizenznehmer die Vorschrift, daß er ähnliche Erklärungen der deutschen Finanzbehörde gegenüber abgeben muß, um die Vorteile der Abkommen für sich geltend machen zu können. 3)

Es ist als zumutbar zu bezeichnen, daß der Lizenznehmer diese Erklärungen vom Lizenzgeber anfordert. Sie bedeuten für den Lizenznehmer in der Regel keinen besonderen Aufwand. Sollte sich später herausstellen, daß die Erklärungen des Lizenzgebers unrichtig sind, so kann das Finanzamt nicht mit einem Haftungsbescheid an den Lizenznehmer herantreten. Es würde nämlich allgemeinen Rechtsgrundsätzen widersprechen, jemand für das von ihm nicht beein-

1) Siehe hierzu S. 59.

2) Siehe hierzu S. 59.

3) Siehe hierzu S. 52.

flußbare Verhalten eines anderen eintreten zu lassen. 1) Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn die Unrichtigkeit so offensichtlich ist, daß sie der Lizenznehmer erkennen mußte.

Wie ist die Situation, wenn der Lizenzgeber sich weigert, eine derartige Erklärung abzugeben? 2)

In diesem Fall ist das Verhältnis zu berücksichtigen zwischen dem sich aus den getroffenen Maßnahmen ergebenden Vorteil für den Steuergläubiger und den wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Steuerinländer und dem ausländischen Vertragspartner. 3) Für den Lizenznehmer besteht die Möglichkeit entweder von dem Vertrag zurückzutreten oder die Steuer des Lizenzgebers zu übernehmen. Wenn der Vertrag gelöst wird, entgehen dem Fiskus mögliche Steuereinnahmen. Dasselbe ist der Fall, wenn das Finanzamt die Weigerung des Lizenzgebers hinnimmt, ohne die Steuergelder von dem Lizenznehmer zu verlangen.

Im Hinblick auf den Grundsatz einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung wird die Finanzbehörde darauf bestehen müssen entweder die geforderte Erklärung zu erhalten oder die Steuergelder von dem Lizenznehmer einzufordern. Ist dem Lizenzgeber nämlich der Sinn und Zweck der gewünschten Erklärung dargelegt worden, so drängt sich die Vermutung auf, daß der Lizenzgeber durch seine Weigerung diese Erklärung abzugeben einer Steuerzahlung im Inland entgehen will. Er kann nicht als Argument vorbringen, in der Erklärung seien Punkte enthalten, die der Lizenznehmer nicht wissen soll. Diese Erklärung kann er nämlich ohne weiteres gesondert dem Finanzamt zusenden.

Wägt man die in Frage stehenden Interessen ab, so kommt man auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Recht und Billigkeit zu dem Ergebnis, daß die Finanzbehörde die Weigerung des Lizenzgebers nicht hinnehmen kann, ohne die entsprechenden Folgerungen zu treffen. Das öffentliche Interesse an einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung hat auch dann den Vorrang, wenn sich dadurch die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Lizenzgeber und Lizenznehmer zerschlagen.

3. Der Lizenznehmer stellt Nachforschungen an über die Richtigkeit der vom Lizenzgeber abgegebenen Erklärung.

Derartige Nachforschungen des Lizenznehmers sind aufwendig, umständlich und wenig erfolgversprechend. Der Aufwand des Lizenznehmers steht in keinem Verhältnis zu dem zu erwartenden Erfolg. Es ist außerdem zu bedenken, daß die erlangten Auskünfte aus dritter Hand stammen und vom Finanzamt kei-

1) Siehe hierzu S. 60.

2) Bei dem Verfasser ist in der Praxis dieser Fall des öfteren vorgekommen.

3) Siehe hierzu S. 59.

neswegs anerkannt werden müssen. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der abgegebenen Erklärung, so ist es Sache des Finanzamts, entsprechende Ermittlungen anzustellen.

Wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß der Lizenznehmer seiner Nachweisungs-pflicht ordnungsgemäß nachgekommen ist, wenn er die erforderliche Erklärung von dem Lizenzgeber eingeholt hat. Diese Art der Nachweisung liegt im Rahmen der Zumutbarkeit.

3. Die steuerliche Haftung des inländischen Lizenznehmers

Mit der Erhebung der Steuer durch Abzug an der Quelle sind Haftungsbestimmungen verbunden. Es besteht Haftung für denjenigen, der die Abzugsteuer von der Vergütung einbehalten und an die Finanzkasse abführen muß. In unserem Fall ergibt sich damit eine steuerliche Haftung für den inländischen Lizenznehmer. Die Einzelheiten und die Problematik dieser steuerlichen Haftung sollen im folgenden näher erörtert werden.

a) Das Wesen der steuerlichen Haftung 1)

Haften bedeutet ganz allgemein das Entstehenmüssen für die Schuld des anderen. In diesem Sinne ist auch die steuerliche Haftung zu verstehen. Der inländische Lizenznehmer kann vom Finanzamt für fremde Steuerschulden, nämlich denjenigen des ausländischen Lizenzgebers, in Anspruch genommen werden. Davon zu unterscheiden ist der Steuerschuldner, der für die eigenen Steuerschulden eintreten muß. Steuerschuldner ist hier der ausländische Lizenzgeber.

Die steuerliche Haftung dient dem Streben nach möglichst weitgehender Sicherung der Erfüllung des Steueranspruches. Steuerrechtliche Haftungsfälle sind in Einzelsteuergesetzen und in der AO enthalten. Soweit sie für den inländischen Lizenznehmer von Bedeutung sind, finden sie sich in Einzelsteuergesetzen, und zwar in dem neuen § 50 a EStG in § 10 der früheren Abzugsverordnung vom 5.2.1935, und für die Lohnsteuer in § 38 EStG in Verbindung mit § 46 LStDV.

Soweit es den inländischen Lizenznehmer betrifft, besagen diese Haftbestimmungen folgendes:

Steuerschuldner ist der ausländische Lizenzgeber. Der inländische Lizenznehmer haftet jedoch für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer. Der ausländische Lizenzgeber wird vom Finanzamt nur in Anspruch genommen, wenn der inländische Lizenznehmer die Vergütungen nicht vorschriftsmäßig

1) Siehe hierzu den Aufsatz von Ehlers im StbJhrg 1953/54, S.207 ff. und den Aufsatz von Kötter, Die Haftung im Steuerrecht, in NWB, Fach 2, S.655 ff.

gekürzt hat, oder wenn der ausländische Lizenzgeber weiß, daß der inländische Lizenznehmer die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Diesen Bestimmungen ist zu entnehmen, daß sich die Finanzbehörde zur Verwirklichung des Steueranspruches - abgesehen von den zwei oben angegebenen Fällen - nur an den Haftenden, also den inländischen Lizenznehmer, und nicht an den Steuerschuldner, wenden kann. Dadurch entsteht der Eindruck, daß in der Mehrzahl der Fälle der Lizenznehmer für die Steuerschuld verantwortlich ist. Dabei wird übersehen, daß die Haftungsbestimmungen nur Bedeutung erlangen, wenn Unstimmigkeiten im Zuge des Steuerabzugs auftreten. Derartige Unstimmigkeiten ergeben sich aber in erster Linie, wenn der inländische Lizenznehmer die Vergütungen nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Es kommt deshalb der Wirklichkeit näher, wenn man den Sachverhalt anders formuliert, nämlich daß die Finanzbehörde, von einer Ausnahme 1) abgesehen, zur Verwirklichung des Steueranspruches an den Lizenznehmer (Steuerhaftender) und an den Lizenzgeber (Steuerschuldner) herantreten kann. Es entsteht dann ein steuerliches Gesamtschuldverhältnis. Die Vorschriften hierzu sind in § 7 Abs. 1 und 3 StAnpG enthalten. 2) Sie entsprechen im Grundsatz der Regelung des bürgerlich-rechtlichen Gesamtschuldverhältnisses nach § 421 BGB. 3)

Die Finanzbehörde kann sich grundsätzlich an jeden Gesamtschuldner halten. Dabei ist aber zu bedenken, daß der Steuerschuldner eine bei weitem stärkere Beziehung zum Steueranspruch hat als der lediglich Haftende. Zwischen dem Steuer-

1) Diese Ausnahme ist dann gegeben, wenn der inländische Lizenznehmer die Abzugsteuer wohl einbehalten hat, sie aber ohne Wissen des Lizenzgebers nicht an die Finanzkasse abführt.

2) § 7 Abs. 1 StAnpG lautet:

"Personen, die dieselbe steuerrechtliche Leistung schulden oder nebeneinander für dieselbe steuerliche Leistung haften, sind Gesamtschuldner."

§ 7 Abs. 3 StAnpG lautet:

"Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei, an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern".

Vgl. hierzu die Erläuterungen von Barske, AO-Kommentar, S. 63.

3) § 421 BGB lautet:

"Schulden mehrere eine Leistung in der Weise, daß jeder die ganze Leistung zu bewirken verpflichtet, der Gläubiger aber die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt ist (Gesamtschuldner), so kann der Gläubiger die Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teil fordern. Bis zur Bewirkung der ganzen Leistung bleiben sämtliche Schuldner verpflichtet."

schuldner und dem Steuerhaftenden besteht folgender wesentliche Unterschied:

Die Finanzbehörden sind grundsätzlich verpflichtet, Steueransprüche, die sich aus den eine Steuerschuld begründenden Tatbeständen ergeben, gegenüber dem Steuerschuldner geltend zu machen.

Die Inanspruchnahme eines Steuerhaftenden unterliegt dagegen gewissen Beschränkungen; sie stellt eine Ermessensentscheidung dar, für die nach § 2 Abs. 1 und 2 StAnpG 1) der Grundsatz der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit von Bedeutung ist.

Um dem Grundsatz der Billigkeit gerecht zu werden, muß danach das Finanzamt den Steueranspruch in erster Linie beim Steuerschuldner geltend machen. Erst soweit dies erfolglos ist, kann es sich an den Steuerhaftenden wenden. 2)

Wie der Verfasser in der Praxis feststellte, neigt jedoch die Finanzverwaltung dazu, stets ohne weiteres zur Verwirklichung des Steueranspruches an den Abzugspflichtigen heranzutreten. In gewissem Sinne findet dieses Vorgehen der Finanzbe-

1) § 2 Abs. 1 und 2 StAnpG lautet:

" 1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen."

2) Diese Auffassung vertritt auch Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, S. 61 f.

"Es steht den Staatsinteressen nicht entgegen, und die Finanzverwaltung wird auch nicht überfordert, wenn verlangt wird, daß sich der Fiskus in Anlehnung an die Regeln des Bürgschaftsrechts zunächst an den Erstschuldner zu halten hat. Erst die vergebliche Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen selbst berechtigt die Finanzämter einen Haftungsbescheid zu erlassen."

In dieser Richtung liegen die Urteile

des BFH vom 18. 7. 1958, BStBl 1958 III, S. 384; danach ist der Arbeitgeber dann zu verschonen, wenn die nicht einbehaltene Lohnsteuer ebenso schnell und einfach beim Arbeitnehmer nacherhoben werden kann;

des FG Münster vom 19. 2. 1959, EFG 1959, S. 281; die Lohnsteuerhaftung wird für den Fall ausgeschlossen, daß der Arbeitgeber ernsthaft und ohne großes Verschulden an der Arbeitnehmereigenschaft zweifeln konnte und die Nacherhebung der Lohnsteuer im Endergebnis ihn allein treffen würde, weil er sich z. B. wegen Ausscheiden des Arbeitnehmers praktisch nicht mehr an diesen schadlos halten kann

und des FG Hamburg vom 25. 7. 1952, DStR 1952, S. 514.

hörde einen Rückhalt bei bedeutenden Autoren, 1) welche die Auffassung vertreten, daß beim Arbeitgeber 2) das im Gesetz (§38 EStG) gebrauchte Wort "haften" nur ein synonyme Ausdruck für die Steuerschuld ist. In dem bereits angegebenen Aufsatz 3) hat Ehlers meiner Meinung nach eindeutig klargestellt, daß es sich trotz gewisser Besonderheiten um eine wirkliche Steuerhaftung und nicht um eine Steuerschuld handelt. Die Argumente hier im einzelnen anzugeben, würde zu weit führen.

Wird der inländische Lizenznehmer als Haftender nach den steuerrechtlichen Vorschriften herangezogen, so ist es im Grunde nichts anderes, als die Geltendmachung des Steueranspruches selbst. 4) Die Inanspruchnahme erfolgt durch einen förmlichen Haftungsbescheid.

Ist der Fall eingetreten, daß der inländische Lizenznehmer aufgrund der steuerlichen Haftung die Steuerschuld des ausländischen Lizenzgebers zahlen mußte, so kann er nach deutschem Recht Erstattungsansprüche gegen den Lizenzgeber geltend machen. Das BAG 5) hat in diesem Zusammenhang in letzter Zeit eine bedeutungsvolle Entscheidung veröffentlicht. In dieser führt das BAG aus, daß die Pflicht des Arbeitgebers, die vom Arbeitnehmer geschuldeten Steuerbeträge von dessen Bezügen einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, eine besondere Pflichten- und Garantenstellung des Arbeitgebers begründet. Damit aber stellt das Gesetz zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein auftragsähnliches Legalschuldverhältnis her, das den Arbeitgeber berechtigt und verpflichtet, die Abgabenschuld zu erfüllen. Kraft dieses zwischen beiden bestehenden auftragsähnlichen gesetzlichen Schuldverhältnisses kann nun der Arbeitgeber in entsprechender Anwendung der §§ 670, 425 BGB volle Erstattung der für den Arbeitnehmer verauslagten Lohnsteuer verlangen. Da bei der Leistung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber, die nicht lohnsteuerlichen Bestimmungen unterliegt, eine analoge öffentlich-rechtliche Abzugspflicht besteht, wird für das Erstattungsbegehren des inlän-

1) So vor allem Bühler, Steuerrecht I, 2. Auflage, S. 26 und 198 zum Teil Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO-Kommentar, § 97 Anm. 14, und Kühn, AO-Kommentar, S. 76.

2) Für unsere Zwecke können wir ohne weiteres anstelle von Arbeitgeber den Begriff inländischer Lizenznehmer setzen, denn § 50 a EStG 1958 und § 10 der früheren Abzugsverordnung sind insoweit mit den lohnsteuerlichen Bestimmungen identisch.

3) Siehe hierzu S. 63.

4) Barske, AO-Kommentar, S. 157.

5) Siehe hierzu DB 1959, S. 488

dischen Lizenznehmers ebenfalls das auftragsähnliche Legalschuldverhältnis maßgebend sein. Eine andere Frage ist es, ob dieser Erstattungsanspruch jeweils durchgesetzt werden kann, da der Ausländer in der Regel außerhalb des Machtbereiches der deutschen Gerichte ist.

b) Die möglichen Haftungsfälle für den inländischen Lizenznehmer

Bei der Darstellung der möglichen Haftungsfälle für den inländischen Lizenznehmer ist zu unterscheiden, ob der inländische Lizenznehmer annimmt, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen zuständig ist oder ob er davon ausgeht, daß kein Abkommen zutrifft.

Im letzteren Fall ist nur das deutsche Außensteuerrecht maßgebend. Bekanntlich zählen Lizenzgebühren nach den Vorschriften des deutschen Außensteuerrechts 1) (§ 49 EStG) in jedem Fall zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften des ausländischen Lizenzgebers.

Ein Haftungsfall kann einmal dadurch ausgelöst werden, daß der Lizenznehmer den Steuerabzug aufgrund von Unkenntnis gänzlich unterläßt. Weiterhin ist möglich, daß er den Steuerabzug wohl vornimmt, ihm aber bei der Berechnung ein Fehler unterläuft. Da die Abzugsteuer aufgrund der Steuerpauschale von 25 % der auszahlenden Lizenzgebühren denkbar einfach zu bestimmen ist, kann sich normalerweise nur insoweit eine Differenz ergeben, als der Lizenznehmer von einem unrichtigen steuerpflichtigen Betrag ausgeht. Er kann übersehen, daß bei der Berechnung der Abzugsteuer grundsätzlich von dem Bruttoentgelt ohne jeglichen Abzug auszugehen ist. 2)

Zu den zwei Haftungsfällen, die denkbar sind, wenn nur das deutsche Außensteuerrecht maßgebend ist, kommen noch vier Haftungsfälle. Diese können eintreten, wenn nicht nur das deutsche Außensteuerrecht, sondern auch ein Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung ist.

In diesem Fall kann die steuerliche Haftung einmal dann eintreten, wenn der inländische Lizenznehmer den Steuerabzug aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens ganz unterläßt oder nur die verminderte Abzugsteuer einbehält, ohne das Freistellungsverfahren durchzuführen. Nach § 73 h EStDV 1958 3) ist nämlich der Lizenznehmer nur von der steuerlichen Haftung entbunden, wenn er eine entsprechende Freistellungsgenehmigung in Händen hat. Es besteht allerdings unter Umständen noch die Möglichkeit, das Freistellungsverfahren nachträglich einzuleiten, und damit das Versäumte nachzuholen.

1) Siehe S. 44.

2) Siehe S. 18

3) Siehe S. 52.

Die Möglichkeit einer steuerlichen Haftung besteht für den Lizenznehmer auch dann, wenn der ausländische Lizenzgeber keine entsprechende Erklärung über die steuerlich relevanten Punkte im Rahmen des Freistellungsverfahrens abgegeben hat. 1) Das Finanzamt wird in diesem Fall nur eine bedingte steuerliche Freistellung aussprechen. 2) Stellt sich später heraus, daß die vom Lizenznehmer aufgrund von Anhaltspunkten gemachten Angaben 3) unrichtig sind, so haftet der Lizenznehmer infolge der nur bedingten steuerlichen Freistellung für den Steuerbetrag. Die steuerliche Haftung tritt dann ein, wenn nachträglich bekannt wird, daß der Lizenzgeber seinen tatsächlichen steuerlichen Sitz in einem Lande hat, mit dem die Bundesrepublik kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, oder wenn ein Abkommen zutrifft, es sich aber im nachhinein herausstellt, daß der Lizenzgeber im Inland eine ständige Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.

c) Die Problematik der steuerlichen Haftung des inländischen Lizenznehmers

Die Problematik der steuerlichen Haftung des inländischen Lizenznehmers läßt sich am besten durch einen Vergleich mit der entsprechenden Situation des Arbeitgebers aufzeigen. Der inländische Lizenznehmer befindet sich nämlich nur dann in der gleichen Stellung wie der Arbeitgeber, wenn er Lizenzgebühren für Dienstleistungen an eigene Arbeitnehmer auszahlen muß, die ihre Tätigkeit im Ausland ausüben. In diesem Fall gilt der Lizenznehmer steuerlich als Arbeitgeber, denn die zu leistenden Lizenzgebühren zählen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers.

Der Großteil der Fälle ist jedoch nicht so gelagert, daß der inländische Lizenznehmer zugleich der Arbeitgeber des Empfängers der Lizenzgebühren ist. Für die folgende Betrachtung wird unterstellt, daß der ausländische Lizenzgeber in keinem Dienstverhältnis bei dem inländischen Lizenznehmer steht.

Wie bekannt ist, haften der inländische Lizenznehmer und der Arbeitgeber für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer bzw. der Lohnsteuer. Die Situation des inländischen Lizenznehmers ist jedoch in folgenden Punkten erheblich schwieriger als die des Arbeitgebers:

1. Der Arbeitgeber ist aufgrund des Dienstverhältnisses mit den persönlichen Umständen des Arbeitnehmers bestens vertraut. Außerdem liegt ihm bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte mit den diesbezüglichen Eintragungen vor. Der Arbeitgeber braucht sich damit um die Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhaltes nicht zusätzlich zu bemühen. Tre-

1) Siehe S. 62.

2) Siehe S. 61.

3) Siehe S. 59.

ten wirklich noch Zweifelsfragen auf, so hat er das Recht, gemäß § 56 LStDV 1) eine sogenannte Anrufungsauskunft über die Anwendung der lohnsteuerlichen Vorschriften einzuholen.

Der inländische Lizenznehmer dagegen ist über den steuerlichen Sachverhalt nicht genau informiert. Falls er sich nicht nur auf Anhaltspunkte verlassen will, ist er gezwungen, eine entsprechende Erklärung vom Lizenzgeber anzufordern. Der Lizenzgeber wird in vielen Fällen diese Erklärung nicht ohne weiteres abgeben, sondern er wird vielmehr Erläuterungen verlangen über den Zweck und die Bedeutung der geforderten Erklärung. Das Recht auf eine Anrufungsauskunft wie es für den Arbeitgeber besteht, ist für den inländischen Lizenznehmer nicht vorgesehen.

2. Falls der Arbeitnehmer beschränkt steuerpflichtig ist und seine Bezüge nach den Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens im Inland nicht zu versteuern sind, wurde es im Lohnsteuerrecht seit langem so gehandhabt, daß der Arbeitgeber die Bezüge nur dann brutto auszahlen darf, wenn eine entsprechende Freistellungsbescheinigung des zuständigen Finanzamts vorliegt. 2) Die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt bindend durch die Finanzbehörde. Es ist nicht Aufgabe des Arbeitgebers, darüber zu entscheiden, ob Lohnsteuer einzubehalten ist oder nicht.

Für den inländischen Lizenznehmer wurde ein analoges Freistellungsverfahren erst mit der Fassung der EStDV 1958 vom 13. März 1959 3) eingeführt; sie ist in § 73 h EStDV enthalten und nach § 84 Abs. 6 EStDV erstmals bei Lizenzgebühren anzuwenden, die dem Lizenzgeber nach dem 31. Dezember 1958 zufließen. Bis dahin mußte der Lizenznehmer selbst die steuerrechtliche Beurteilung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen vornehmen und sie auch dem Finanzamt gegenüber verantworten.

3. Tritt bei einem Arbeitgeber der Fall ein, daß er die Lohnsteuer nicht ordnungsgemäß einbehalten hat und wird er dafür vom Finanzamt haftbar gemacht, so besteht bei ihm in den meisten Fällen die Möglichkeit, den Erstattungsanspruch gegenüber dem Arbeitnehmer erfolgreich durchzuführen; er kann nämlich den Steuerbetrag von späteren Lohnzahlungen an den Arbeitnehmer einbehalten.

Der Lizenznehmer befindet sich hier in einer ungünstigeren Situation. Jedem Arbeitnehmer ist bekannt, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einbehalten muß, und daß diese Lohnsteuer des Arbeitnehmers an die Finanzkasse abzuführen ist. Ausländische Lizenzgeber wollen es vielfach nicht ein-

1) § 56 LStDV lautet: "Das Finanzamt der Betriebsstätte hat auf Antrag eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind."

2) Siehe S. 49.

3) Siehe S. 52.

sehen, daß die vertraglich vereinbarten Lizenzgebühren vom Lizenznehmer um die Abzugsteuer gekürzt werden müssen. Der Verfasser hat in der Praxis vielfach die Erfahrung gemacht, daß ausländische Lizenzgeber eine Kürzung der Lizenzgebühren als Vertragsbruch betrachten und dem Lizenznehmer mit der Entziehung der Lizenzrechte drohten. Um einen Abbruch der geschäftlichen Beziehungen zu verhindern, mußte deshalb der Lizenznehmer die Steuer des ausländischen Lizenzgebers übernehmen. 1)

Es steht damit fest, daß die Situation für einen inländischen Lizenznehmer - was die steuerliche Haftung betrifft - wesentlich ungünstiger ist als für einen Arbeitgeber, und zwar unabhängig davon, ob dieser Steuerinländer oder Steuerausländer beschäftigt. Deshalb sollte meines Erachtens dem inländischen Lizenznehmer in folgenden Punkten entgegengekommen werden:

1. Der Lizenznehmer soll analog wie der Arbeitgeber das Recht haben, eine Anrufrageauskunft einzuholen, damit er sich in Zweifelsfragen eine verbindliche Auskunft des Finanzamts einholen kann, z.B. ob die auszahlenden Vergütungen unter die Abzugsteuerpflicht fallen oder nicht.
2. Analog dem Verfahren beim Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA soll der Lizenzgeber auf amtliche Anordnung eine Erklärung zum steuerlichen Sachverhalt abgeben müssen, und zwar auf zweisprachigen Vordrucken, die von der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden.
3. Wenn der Lizenznehmer die Abzugsteuer nicht ordnungsmäßig einbehalten hat, soll sich das Finanzamt zuerst an den Lizenzgeber als den eigentlichen Steuerschuldner wenden. Dies insbesondere dann, wenn der Lizenzgeber im Inland eine Betriebstätte unterhält oder einen ständigen Vertreter hat. Der Lizenzgeber hat dann in der Regel Vermögen im Inland, aus welchem das Finanzamt seine Ansprüche befriedigen kann. Erst wenn dies erfolglos ist, soll an den Lizenznehmer, als den Haftenden herantreten werden.

1) Im Falle eines jugoslawischen Lizenzgebers konnte selbst ein entsprechendes Schreiben des Bayerischen Finanzministeriums den ausländischen Lizenzgeber nicht davon überzeugen, daß die Abzugsteuer vom Lizenznehmer zu Recht einbehalten wurde, und daß diese Abzugsteuer eine Steuer des Lizenzgebers und nicht des Lizenznehmer ist. Selbst die jugoslawische Botschaft ließ sich durch das Schreiben des Finanzministeriums nicht überzeugen.

4. Die Sonderbestimmungen des § 50 EStG

In § 50 EStG ist eine Vielfalt von Vorschriften für beschränkt Steuerpflichtige enthalten, die auch im Bereich der Körperschaftsteuer entsprechende Anwendung finden. Im folgenden ist es zweckmäßig, eine Zweiteilung vorzunehmen, und zwischen beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren zu unterscheiden, bei denen die Steuer durch den Steuerabzug abgegolten ist und solchen, bei denen noch eine Veranlagung erfolgt.

a) Die Abgeltung der Steuer durch den Steuerabzug 1)

Wie wir bereits gesehen haben, ist für alle beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren der Steuerabzug an der Quelle vorgeschrieben. Das bedeutet, daß nach den aufgeführten Bestimmungen bei allen beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren, die Einkommen- und die Körperschaftsteuer grundsätzlich durch den Steuerabzug abgegolten sind. Die Abgeltungswirkung tritt lediglich dann nicht ein, wenn die Lizenzgebühren als Betriebseinnahmen in einem inländischen Betrieb anfallen. 2)

1) § 50 Abs. 4 EStG 1958 hat folgenden Wortlaut:

"Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn... oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50 a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, wenn die Einkünfte nicht Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes sind ... "

Das KStG enthält hier selbst eine ähnliche Bestimmung: § 19 Abs. 6 KStG lautet:

"Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist durch den Steuerabzug abgegolten, ... wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichem Betrieb angefallen sind."

- 2) Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang noch folgendes: Bis zum 31.12.1958, also vor Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes vom 18.7.1958, war für gewerbliche Lizenzgebühren (mit Ausnahme bei Arbeitnehmererfindungen, für die auch früher das Lohnsteuerabzugsverfahren maßgeblich war) der Steuerabzug an der Quelle nicht in der jetzigen Form vorgeschrieben. Der Steuerabzug mußte vom Finanzamt besonders angeordnet werden. Damals war es von Wichtigkeit, daß in diesem Fall die Abgeltungswirkung nicht eingetreten ist. Der BFH (BStBl 1955 III, S. 63) hat mit dem Urteil vom 26. August 1954 eindeutig festgestellt, daß die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50 Abs. 6 EStG eine in das Ermessen des Finanzamts gestellte und nur vorläufige Maßnahme ist, die ihrem Wesen nach einer Vorauszahlung gleicht. Was die beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren betrifft, ist es heute jedoch nicht mehr von Bedeutung.

Welche Auswirkung hat nun die vom Gesetzgeber angeordnete Abgeltung der Steuer durch den Steuerabzug? Man kann die Antwort ganz allgemein so formulieren, daß mit der Abführung der einbehaltenen Abzugsteuer an das Finanzamt das steuerliche Verfahren in der Regel beendet ist. Die Zahlung der Abzugsteuer hat hier nämlich nicht den Charakter einer Vorauszahlung, was bedeuten würde, daß die Steuer letztlich durch die Veranlagung festgesetzt wird. Für die hier behandelten beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren gibt es keine Veranlagung mehr. Selbst wenn für den Steuerausländer aufgrund anderer inländischer Einkünfte eine Veranlagung durchgeführt wird, so sind die beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren hiervon **ausgeschlossen**. 1) Bei der Abgeltung der Steuer aufgrund des Steuerabzugs ist kein förmlicher Steuerbescheid vorgesehen. Deshalb gilt gem. § 212 AO als Steuerbescheid, - sogenannter nichtförmlicher Bescheid - jede Willenskundgebung des Finanzamts, durch die ein bestimmter Steuerbetrag erstmalig angefordert wird. Ein derartiger Steuerbescheid ist anzunehmen bei der Entgegennahme der Lohnsteuer durch das Finanzamt. 2) Dies hat auch Gültigkeit für die sonstige Abzugsteuer, da der Sachverhalt insoweit analog ist.

Im folgenden soll noch darauf eingegangen werden, wie sich die Abgeltung im einzelnen auswirkt. Dabei ist es zweckmäßig, zwischen Einkommensteuerpflichtigen, Lohnsteuerpflichtigen und Körperschaftsteuerpflichtigen zu unterscheiden.

Wie bereits wiederholt erwähnt wurde, ist die Steuer bei Einkommensteuerpflichtigen pauschaliert. Der Steuerabzug muß nach § 50a Abs. 4 EStG in Höhe von 25 % der gesamten Lizenzgebühren einschließlich eines etwaigen Spesensatzes oder sonstiger Nebenleistungen vorgenommen werden. In der früheren Abzugsverordnung war noch *expressis verbis* bestimmt, daß ein Abzug von Werbungskosten, Betriebsausgaben und Sonderausgaben nicht statthaft ist. Eine derartige ausführliche Bestimmung ist in § 50a Abs. 4 EStG nicht mehr enthalten. Trotzdem hat sich insoweit die Rechtslage nicht geändert, denn der Passus "Der Steuerabzug beträgt 25 v.H. der Einnahmen ..." besagt letztlich dasselbe. Der Ausdruck "Einnahmen" ist ein *terminus technicus* des Steuerrechts, welcher Eingänge ohne jeglichen vorherigen Abzug beinhaltet. Sollten vorherige Absetzungen möglich sein, so hätte der Gesetzgeber anstelle von "Einnahmen" den Ausdruck "Einkünfte" gebraucht, denn Einkünfte sind begrifflich der Saldo aus Einnahmen minus Ausgaben. Weiterhin sind der Verlustausgleich, der ansonsten bei gewerblichen und selbständigen Einkünften mögliche Verlustvortrag und tarifliche Steuervergünstigungen ausgeschlossen.

Diese Regelung bedeutet eine gewisse Härte für Bezieher niedriger Einnahmen aus dem Inland. Die Steuerpauschale von 25 % wurde 1948 eingeführt; sie orientiert

1) Siehe hierzu Littmann, Das Einkommensteuerrecht, S. 1375.

2) Siehe hierzu Barske, AO-Kommentar, S. 152.

sich an den damals besonders hohen Steuersätzen. 1) Angesichts der verschiedenen zwischenzeitlichen Steuersenkungen muß diese Pauschale als hoch bezeichnet werden. Man muß sich vor Augen halten, daß bei beschränkt Steuerpflichtigen, ohne Rücksicht auf die Höhe der Einnahmen, 25 % an Abzugsteuer einbehalten werden, während jetzt Spitzeneinkommen von Steuerinländern nur mit ca. 50 % besteuert werden. Andererseits kann diese Pauschalregelung äußerst günstig sein für die Bezieher sehr hoher Einkünfte aus dem Inland.

In dem BFH-Urteil vom 15. Januar 1959 kommt zum Ausdruck, 2) daß zwischen beschränkt Steuerpflichtigen und unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Gleichstellung angestrebt wird. In dieser Entscheidung wird ferner betont, daß vor allem eine Begünstigung des ausländischen Großkapitals zu vermeiden ist. Die Pauschalregelung wird keinem dieser beiden Gesichtspunkte gerecht.

In diesem Zusammenhang ist der Erlaß des Finanzministers Nordrhein-Westfalen 3), betreffend die Besteuerung der ausländischen Filmverleihgesellschaften von Interesse, der unsere Bedenken bestätigt.

So begrüßenswert dieser Erlaß an und für sich ist, so muß doch vermerkt werden, daß dadurch nur das ausländische Großkapital begünstigt wird, während es für

1) Bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen ist der Mindestdatz nach § 50 Abs. 3 EStG ebenfalls 25 v.H., allerdings nicht der Einnahmen sondern des Einkommens. Nach dem Urteil des BFH vom 15. Januar 1959 (BStBl 1959 III, S. 114 und 115) kann bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen der Mindestdatz von 25 v.H. des Einkommens unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 EStG sogar unterschritten werden.

2) BStBl III 1959, S. 114 f.

3) IWB Gesetze F 3, G 3, S. 73. Dieser Erlaß ist neuerdings bestätigt worden. Siehe IWB 1959, Nr. 24 in den Kurznachrichten.

Danach hat eine vom Bundesminister der Finanzen veranlaßte Nachprüfung ergeben, "daß ein Gewinn oder ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, der einen Steuersatz von 25 v.H. der Einnahmen rechtfertigen würde, im allgemeinen nicht erzielt wird. Die Verhältnisse sind andererseits so unterschiedlich, daß es auch nicht zweckmäßig erscheint, für alle ausländischen Gesellschaften einen anderweitigen einheitlichen Steuersatz zu bestimmen. Ich bitte deshalb, in den in Rede stehenden Fällen in Abweichung von der Regelung in § 4 der Verordnung vom 6. Februar 1935 (die Rechtslage hat sich insoweit durch das Steueränderungsgesetz nicht verändert) die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) im Wege des Steuerabzugs nach § 50 Abs. 6 EStG (dem heutigen § 50 a Abs. 7 EStG) nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu erheben. Ein Einkommen - (Körperschaft) Steuersatz von 5 v. H. der Vergütungen dürfte in der Mehrzahl der Fälle einer Besteuerung nach den tatsächlichen Einkünften auch unter Berücksichtigung der anteiligen ausländischen Produktionskosten sehr nahe kommen".

den einzelnen ausländischen Künstler, Schriftsteller und Erfinder ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Einkünfte bei der Steuerpauschale von 25 % bleibt. Es ist allerdings zu berücksichtigen, daß diese Härten des nationalen Außensteuerrechts zum größten Teil durch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen ausgeglichen werden.

Für den ausländischen Arbeitnehmererfinder ist das Lohnsteuerrecht maßgebend. Die LStDV ist am 22. Juli 1959 1) neu gefaßt worden. Die Bestimmungen über die Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen enthält wie bisher § 40 LStDV. Danach gibt es eine generelle Pauschalierung der Lohnsteuer für Steuerausländer nicht. 2) Die Lohnsteuer errechnet sich vielmehr wie bei Steuerinländern nach der Lohnsteuertabelle. Auch ansonsten besteht eine ziemliche Gleichstellung mit inländischen Lohnsteuerpflichtigen.

Wie wir bereits festgestellt haben, ist für ausländische Lizenzgeber, die im Inland beschränkt steuerpflichtig sind, die bereits erläuterte Pauschalregelung nach § 50 a Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Es erübrigt sich deshalb, hier nochmals auf die Einzelheiten von § 50 a Abs. 4 EStG einzugehen. Dagegen muß zur Auswirkung der Steuerpauschale im Bereich der KSt einiges gesagt werden, da hier der Tarif anders geartet ist.

Nach § 19 Abs. 1 KStG beträgt die KSt für unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich 51 % des Einkommens; stellt man dem gegenüber, daß bei ausländischen Körperschaften die Steuer mit 25 % der Einnahmen abgegolten ist, so gewinnt man den Eindruck, daß der wesentlich niedrigere Steuersatz, das Verbot, irgendwelche Absetzungen vorzunehmen, in etwa ausgleicht. Eine Gleichstellung ist letztlich jedoch nicht vorhanden, da bei dem Großteil der inländischen Körperschaften der Tarif von 51 % nicht zur Auswirkung kommt, sondern ein erheblich ermäßigter Tarif. 3)

b) Die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Lizenzgeber

Wie wir bereits gesehen haben, gilt die Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug nicht als abgegolten, wenn die Einkünfte - in unserem Fall die Lizenzgebühren - Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs darstellen. Die Steuer wird hier endgültig durch eine Veranlagung festgesetzt. § 50 EStG bringt verschiedene Vorschriften, die bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen 1) BGBl I 1959, S. 477 ff.

2) Eine derartige Pauschalierung mit 15 % der Einnahmen war in Abschnitt 62 b LStR 1957 vorgesehen. Sie betraf jedoch nur Künstler und Schriftsteller, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben. Für Lizenzgebühren kommt diese Bestimmung deshalb nicht in Frage. Sie ist jetzt in § 50a Abs. 4 EStG enthalten.

3) Insbesondere bei Gewinnausschüttungen inländischer Körperschaften sind erhebliche Ermäßigungen des generellen Tarifs vorgesehen.

Weitere Einzelheiten sind in § 19 KStG enthalten.

gen zu beachten sind. 1) Bevor wir uns mit diesen Vorschriften befassen, ist zu klären wie der Passus "wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs darstellen" zu verstehen ist 2).

Das EStG enthält keine Begriffsbestimmung der Betriebseinnahmen. In § 8 EStG 3) ist lediglich der Begriff der Einnahmen definiert. Obwohl diese Begriffsbestimmung grundsätzlich nur für Steuerpflichtige gedacht ist, die als Einkünfte den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln, kann er auch sinngemäß für die gewinnermittelnden Steuerpflichtigen angewendet werden. Danach sind Betriebseinnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebes zufließen. Es kommt nicht darauf an, daß die Betriebseinnahmen dem Steuerpflichtigen aus Geschäften zufließen, die den Hauptgegenstand seines Betriebs ausmachen. Betriebseinnahmen sind auch die Einnahmen aus Nebengeschäften, sofern sie sich nur im Rahmen des Betriebs halten. 4) Durchlaufende Gelder sind keine Betriebseinnahmen.

Nach dieser Begriffsbestimmung sind beschränkt steuerpflichtige Lizenzgebühren Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs, wenn der ausländische Lizenzgeber im Zusammenhang mit diesen Einkünften im Inland eine Betriebstätte 5) unterhält. Die Lizenzgebühren fließen dem ausländischen Lizenzgeber im Rahmen seiner inländischen Betriebstätte zu, denn die Betriebstätte hat die Aufgabe, die Verwertung der Lizenzrechte im Inland zu ermöglichen. Auch soweit der inländische Lizenznehmer die Lizenzgebühren nicht an die inländische Betriebstätte zahlt, sondern direkt in das Ausland überweist, sind sie deshalb meines Erachtens Betriebseinnahmen der inländischen Betriebstätte.

Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, daß die beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren dem ständigen Vertreter im Inland ausbezahlt werden. Dies wird in der Regel jedoch nur aus zahlungstechnischen Gründen geschehen. Die Lizenzgebühren sind nicht Betriebseinnahmen des ständigen Vertreters, sie sind vielmehr nur durchlaufende Gelder, da sie der ständige Vertreter nur zu dem Zweck der Weitergabe an den Lizenzgeber erhält. Dem ständigen Vertreter gehen als Betriebseinnahmen

-
- 1) Nach § 15 KStDV 1958 ist ein Teil dieser Vorschriften auch im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden.
 - 2) Die Standardkommentare zur ESt und KSt befassen sich mit dieser Frage nicht; ebenfalls nicht Schmitz in "Internationales Steuerrecht".
 - 3) § 8 Abs. 1 EStG lautet: "Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Ziff. 4-7 zufließen."
 - 4) Vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, S. 344 ff.
 - 5) Unmittelbare Betriebstätte im Gegensatz zum ständigen Vertreter (mittelbare Betriebstätte), siehe S. 61 f.

men nicht Lizenzgebühren sondern entsprechende Provisionen zu. Dem steht nicht entgegen, daß der ständige Vertreter seine Provision unter Umständen von den Lizenzgebühren unmittelbar einbehalten kann.

Das führt zu dem Ergebnis, daß bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte die Steuer endgültig durch die Veranlagung festgesetzt wird, während sie im Falle eines ständigen inländischen Vertreters durch den Steuerabzug an der Quelle abgegolten ist.

Nach § 50 EStG sind bei der Veranlagung eines beschränkt Steuerpflichtigen folgende Vorschriften zu beachten:

Soweit für die Betriebsstätte im Inland eine ordnungsgemäße Buchführung geführt wird, kann der ausländische Lizenzgeber die Betriebsausgaben seiner inländischen Betriebsstätte absetzen. Er kann auch einen Verlustvortrag gemäß § 10 d EStG geltend machen, wenn die in dieser Vorschrift bezeichneten Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen. Ein Ausgleich mit Verlusten aus einer anderen Einkunftsart ist bei beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren nicht möglich. 1)

Als Sonderausgaben kann der beschränkt Steuerpflichtige nur die im Rahmen von § 10 EStG abzugsfähigen Teile der Vermögensabgabe absetzen.

Auf das sich hiernach ergebende Einkommen ist die dem Gesetz vom 18.7.1958 als Anlage beigegebene ESt-Tabelle anzuwenden.

Bekanntlich bleiben bei der Einkommensbesteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen die persönlichen Verhältnisse weitgehend außer Betracht. Nach § 50 EStG in der Fassung vom 18.7.1958 bleibt deshalb der Familienstand einschließlich der Kinderzahl unberücksichtigt. Außerdem ist die Splittingbesteuerung nicht anwendbar. Nach § 50 Abs.3 EStG 1958 ist das sich aus der Steuererklärung ergebende Einkommen vor Anwendung der Tabelle um 840 DM zu kürzen, so daß ab 1.1.1958 2) beschränkt Steuerpflichtige die gleiche Steuer zu entrichten haben wie Unverheiratete ohne Kinderfreibetrag, die das 50. Lebensjahr vollendet haben. Der Mindeststeuersatz beträgt jedoch unabhängig von der ESt-Tabelle 25 v.H. 3)

1) § 50 Abs.2 EStG 1958 lautet:

"Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen . . . ist für beschränkt Steuerpflichtige ein Ausgleich (§ 2 Abs.2) mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten nicht zulässig."

2) Bis zum Veranlagungszeitraum 1957 war die Steuer nach Steuerklasse II zu bemessen. An die Stelle der Ermäßigung der Steuer durch Anwendung der Steuerklasse II ist der Sonderfreibetrag von DM 840,- getreten.

3) Vgl. § 50 Abs.3 EStG 1958.

Beispiel:**Einkommen Steuerbetrag****1. Einkünfte nach § 49 Abs. 2 EStG**

Lizenzgebühren	DM 20.000,-	
./. Betriebsausgaben	<u>DM 15.000,-</u>	DM 5 000

2. Sonderausgaben **./. 0****3. Einkommen** **DM 5 000**

Freibetrag	./. <u>840</u>	
------------	----------------	--

DM 4 160**=====****(Steuerbetrag nach ESt-Tabelle****DM 324,-**

Da der Mindestdatz von 25 v.H.
größer ist, ist dieser maßgeblich

1 040,-

In Form von Abzugsteuer bereits
einbehaltene Steuer (25 v.H. von
DM 20.000,-) **./. 5 000,-**

Dem beschränkt Steuerpflichtigen
sind demnach zu erstatten

DM 3 960,-**=====**

Wenn keine Veranlagung durchgeführt wird, sondern die Steuer durch den Abzug an der Quelle abgegolten ist, ergibt sich im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht folgende Situation: Durch die Pauschalierung der Steuer mit 25 % der Einnahmen wird der ausländische Bezieher hoher Einnahmen begünstigt, während der Steuerausländer mit niedrigen Einnahmen benachteiligt wird. Der Grund liegt darin, daß infolge der Pauschalierung keine Progression in der Besteuerung besteht, also DM 100,- an Einnahmen prozentual genauso hoch besteuert werden wie DM 1.000.000,-

Soweit eine Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt, ist dies nicht der Fall. Zu verstehen sind hier einmal, wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht, nicht die Einnahmen, sondern das Einkommen. Es können also entsprechende Absetzungen gemacht werden. Weiterhin ist hier keine Pauschalierung vorgesehen, sondern die Progression der ESt-Tabelle kommt voll zur Auswirkung. Allerdings mit der Einschränkung, daß unabhängig von der ESt-Tabelle der Mindeststeuersatz 25 v.H. beträgt.

Wie bereits erwähnt wurde, ist ein Teil der Bestimmungen des § 50 EStG auch

im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden. 1)

Es können unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Veranlagung zur Einkommensteuer Betriebsausgaben abgesetzt und Verlustvorträge aufgerechnet werden. Weiterhin besteht auch hier das Verbot des Verlustausgleichs mit einer anderen Einkunftsart. Die Höhe der Körperschaftsteuer beläuft sich nach § 19 Abs. 1 Ziff. 3 KStG 1958 auf 49 v. H. des Einkommens. Die Steuerpauschale im Rahmen des Abzugsverfahrens beträgt, wie bei der Einkommensteuer, 25 v. H. der Einnahmen.

Je nachdem ob die Betriebsausgaben mehr oder weniger als 48,9795 v. H. der Einnahmen ausmachen, wirkt sich die Veranlagung gegenüber dem pauschalen Steuerabzug günstig oder ungünstig aus. 2)

1. Beispiel: Die Betriebsausgaben betragen 25 v. H. der Einnahmen

Einnahmen	DM 10.000.-	Abzugsteuer (25 v. H.)	DM 2.500.-
./. Betriebs- ausgaben	<u>DM 2.500.-</u>	KSt-Tarif	
Einkommen	DM 7.500.-	(49 v. H.)	DM 3.675.-

Danach sind bei der Veranlagung noch DM 1.175.- an Körperschaftsteuer nachzu- zahlen.

2. Beispiel: Die Betriebsausgaben betragen 60 v. H. der Einnahmen

Einnahmen	DM 10.000.-	Abzugsteuer (25 v. H.)	DM 2.500.-
./. Betriebs- ausgaben	<u>DM 6.000.-</u>	KSt Tarif	
Einkommen	DM 4.000.-	(49 v. H.)	DM 1.960.-

Demnach werden bei der Veranlagung DM 1.540.- an Körperschaftsteuer erstattet.

1) § 15 KStDV 1958 lautet:

"Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer sind anzuwenden

1. die folgenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes:

.... § 50 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 und 5, Abs. 2 und 5

2) Unberücksichtigt geblieben ist dabei die Auswirkung eines eventuellen Verlustvor- trages und anderer gewerblicher Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

3. Beispiel: Die Betriebsausgaben betragen genau 48,9795 v.H. der Einnahmen

Einnahmen	DM 10.000.--	Abzugsteuer	
		(25 v.H.)	DM 2.500.--
./. Betriebs-			
ausgaben	<u>" 4.497,95</u>	KSt Tarif	
Einkommen	DM 5.102,05	(49 v.H.)	DM 2.500.--

Die Abzugsteuer entspricht genau dem Steuerbetrag bei der Veranlagung.

C. ZWEITER HAUPTTEIL

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON LIZENZGEBÜHREN, DIE AN AUSLÄNDER UND AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN GELEISTET WERDEN, NACH DEN DOPPELBESTEUERUNGSREGELUNGEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

In der Einführung wurde bereits auf die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung eingegangen. Eine zwischenstaatliche Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn derselbe Steuerpflichtige von mehr als einem souveränen Staat gleichzeitig wegen desselben Gegenstandes zu einer gleichartigen Steuer herangezogen wird. Eine derartige Doppelbesteuerung ergibt sich in der Praxis deshalb, weil der Wohnsitzstaat in der Regel einen universellen Besteuerungsanspruch auf die inländischen und ausländischen Einkünfte des Steuerinländers erhebt. Bei Gesellschaften gilt entsprechendes für den Staat, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz befindet. Damit entsteht bei Einkünften aus ausländischen Quellen in der Regel eine Doppelbesteuerung, da der betreffende Quellenstaat diese Einkünfte ebenfalls besteuert. Seltener tritt der Fall ein, daß der Steuerpflichtige von zwei oder mehr Staaten nach deren jeweiligem nationalen Steuerrecht als Steuerinländer behandelt wird. Hier werden nicht nur einzelne Einkünfte, sondern das gesamte Einkommen mehrfach erfaßt.

Diese Doppelbesteuerung läßt sich durch verschiedene Maßnahmen abschwächen oder völlig vermeiden. 1)

1) § 9 StAnpG lautet:

"Von den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften und Vermögensmassen insoweit befreit als ihnen

I. WEGE ZUR BESEITIGUNG DER ZWISCHENSTAATLICHEN DOPPELBESTEUERUNG 1)

Es gibt grundsätzlich zwei Wege um die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung abzuschwächen oder völlig zu vermeiden, nämlich einseitige Maßnahmen eines Staates, in der Regel des Wohnsitzstaates oder den Abschluß von internationalen Verträgen oder die Vereinbarung von Verordnungen, die auf Gegenseitigkeit beruhen.

1. Einseitige Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung

In dem letzten Jahrzehnt hat sich aufgrund der ständig wachsenden internationalen Verflechtungen beim Gesetzgeber und bei der Verwaltung die Einsicht durchgesetzt, daß die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung diese günstige Entwicklung in unrechter Weise hemmt. 2) Das hat dazu geführt, daß neben den internationalen Verträgen die einseitigen Maßnahmen der Staaten zur Vermeidung und

Fortsetzung der Fußnote 1) von Seite 79

ein Anspruch auf Befreiung von diesen Steuern zusteht,

1. nach allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen unter Wahrung der Gegenseitigkeit, oder

2. nach besonderen Vereinbarungen mit anderen Staaten.“

Siehe Kühn, Abgabenordnung, S. 627.

Allgemeine Grundsätze im Sinne der Ziff. 1 sind beispielsweise die Befreiung der Gesandten von direkten Steuern als Ausfluß der Exterritorialität, desgleichen der Konsuln im Falle der Gegenseitigkeit. Sie gewinnen nur dann Raum, wenn nicht schon Verträge und Anordnungen eingreifen.

Die Ziff. 2 bezieht sich auf Staatsverträge (Doppelbesteuerungsabkommen) und Rechtsverordnungen.

1) Vgl. Rädler, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Diss., München 1959, S. 23¹ ff.

2) Ein allgemein anerkannter Grundsatz der Unzulässigkeit der Doppelbesteuerung hat sich daraus allerdings im "internationalen Steuerrecht" noch nicht entwickelt. Chrétien ist der Auffassung, daß das Völkerrecht kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung kennt und auch nur eine moralische Verurteilung nicht gesichert ist. (Siehe Chrétien, M., A la recherche du droit international fiscal commun, Paris 1955, S. 209).

Milderung der Doppelbesteuerung immer mehr Gewicht erlangt haben. 1) Als Methoden dieser einseitigen Maßnahmen können im wesentlichen das Territorialitätsprinzip, die Tarifiermäßigung für ausländische Einkünfte und das Anrechnungsverfahren aufgezählt werden.

Das Territorialitätsprinzip besagt, daß der Wohnsitzstaat seinen Besteuerungsanspruch nicht auf Einkünfte ausdehnt, die im Ausland ihren Ursprung haben. Dieses Prinzip findet bei der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer keine Anwendung. Es ist allerdings bei der deutschen Gewerbesteuer verwirklicht, die ausschließlich den Gewinn aus inländischen Betriebstätten erfaßt. Dagegen sind z.B. in Frankreich gewerbliche Einkünfte nur soweit körperschaftsteuerpflichtig als sie dort anfallen; ausländische Einkünfte bleiben daher steuerfrei, wenn sie im Rahmen einer ausländischen Betriebstätte erzielt werden. 2)

Die zweite Möglichkeit, also die Tarifiermäßigung auf ausländische Einkünfte, hat sich in Deutschland ebenfalls nicht durchgesetzt. Als typisches Beispiel für diese Methode kann die *taxe mobilière* in Belgien angegeben werden. Hier ermäßigt sich bei ausländischem Kapitalvermögen die Zedularsteuer von 30 v. H. auf 12 v. H. 3)

Die dritte Methode, das ursprünglich angelsächsische Verfahren 4) der Anrech-

1) Einem Teil der einseitigen Maßnahmen, nämlich Beteiligungen im Ausland zu begünstigen, liegen politische Motive zugrunde. So sind vor allem die USA darauf bedacht, die Privatwirtschaft an Investitionen in wenig entwickelten Ländern stärker zu interessieren und den Hilfslieferungen der Ostblockstaaten wirksam entgegenzutreten.

So bestehen nach Sec. 922 IRC 1954 für Beteiligungen in Südamerika unter gewissen Voraussetzungen Steuerermäßigungen von 14 % - sog. *Western Hemisphere Trade Corporation*. Viel umfassendere Vergünstigungen sind in der "Boggs Bill" vorgesehen, die Anfang 1959 dem amerikanischen Kongress vorgelegt wurde.

Vgl. Strobl, Maßnahmen der USA zur Förderung privater Investitionen im Ausland, IWB, F 2, S. 15.

2) Das Territorialitätsprinzip wird in Frankreich auf die Körperschaftsteuer und die *taxe proportionnelle* angewendet, nicht dagegen auf die *surtaxe progressive*.

3) Vgl. Art. 34 § 1, 4 L.C.

Weiterhin beträgt für die *taxe professionnelle* und die *contribution nationale de crise* die Steuer für im Ausland erzielte und dort besteuerte Einkünfte nur ein Fünftel des Normalsatzes.

4) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 14 und

Flick, H., Die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direk-

nung der entsprechenden ausländischen auf die vom Gesamteinkommen ermittelte inländische Steuerschuld (tax credit), hat der deutsche Gesetzgeber seit 1957 durch § 34 c EStG und § 19 a KStG übernommen. Vorher war es lediglich möglich gewesen, die entsprechende ausländische Steuer in Höhe des nachweislich gezahlten Betrages vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Die Besonderheit des Anrechnungsverfahrens liegt darin, daß die auf ausländische Einkünfte im Ursprungsland angefallenen Steuern vom Wohnsitzstaat so behandelt werden, als wenn sie an die eigene Finanzkasse gegangen wären.

Dieser sogenannte "tax credit" ist auf die Höhe der anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallende inländische Steuer beschränkt. Die Doppelbesteuerung wird durch das Anrechnungsverfahren deshalb nur in den Fällen voll ausgeschaltet, in denen die im Ursprungsstaat anfallenden entsprechenden Steuern nicht höher sind als die Steuern im Wohnsitzstaat.

Es ist nicht erforderlich auf diese kurz skizzierten einseitigen Maßnahmen zur Vermeidung und Milderung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung näher einzugehen, da sich diese Arbeit damit befaßt, festzustellen, welche steuerliche Behandlung von deutscher Seite aus Lizenzgebühren erfahren, die an Steuerausländer gezahlt werden. Anderenfalls müßte das Thema lauten: Welcher steuerlichen Behandlung unterliegen ausländische Lizenzgebühren, die an Steuerinländer geleistet werden; denn wie bereits erwähnt wurde, erfolgen derartige einseitige Maßnahmen in der Regel durch den Wohnsitzstaat.

2. Zweiseitige Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung

Derartige zweiseitige Maßnahmen bestehen vor allem in dem Abschluß internationaler Verträge, durch welche der persönliche und sachliche Geltungsbereich der Steuergesetze der beteiligten Staaten in entsprechender Weise abgegrenzt wird.

Bereits gegen Ende des vergangenen Jahrhunderts wurden die ersten diesbezüg-

Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 81
ten Steuern, Köln 1956, S. 47 ff.

Die deutsche Regelung des § 34 c EStG lehnt sich im wesentlichen an die amerikanischen Vorschriften der Sec. 901 IRC 1954 - sog. "foreign tax credit" - an. Der amerikanische Steuerzahler hat allerdings ein Wahlrecht zwischen der Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern auf die amerikanische Steuer (tax credit) und dem Abzug als Betriebsausgabe (deduction), was das deutsche Recht nicht zuläßt.

Der jetzt gültige IRC trägt die Jahreszahl 1954, denn er ist in diesem Jahr neu gefaßt worden.

lichen internationalen Verträge vereinbart. 1) Nach dem ersten Weltkrieg entstand dann ein ganzes Netz von Verträgen vor allem im Bereich Kontinentaleuropas. Dies hat nicht zuletzt darin seine Ursache, daß die volkswirtschaftlichen Folgen des Krieges eine verstärkte zwischenstaatliche Doppelbesteuerung mit sich brachten. Während des zweiten Weltkrieges dehnte sich das Netz der Verträge auf die Kontinente der westlichen Alliierten aus und seit 1946 wurde der ganze Erdball erfaßt.

Heute umspannen den Erdball nahezu ein halbes Tausend Doppelbesteuerungsabkommen, wobei es sich allerdings bei den direkten Steuern um bilaterale und nicht um multilaterale Verträge handelt. Durch die eingehende wissenschaftliche Vorbereitungsarbeit der internationalen Handelskammer in Genf und später des Steu-
erausschusses des Völkerbundes hatte es sich gezeigt, daß den zweiseitigen Abkommen 2) der Vorrang zu geben ist. Für die Zweiseitigkeit sprechen folgende Überlegungen:

Die unterschiedlichen nationalen Steuergesetze erfordern umfangreiche Abgrenzungen und Erläuterungen, die einfacher von zwei Verhandlungspartnern geklärt werden. Weiterhin ist zu bedenken, daß die Doppelbesteuerungsabkommen auch als Mittel der Handelspolitik dienen und daher die Vergünstigungen mit dem Partnerstaat nach dem Grundsatz "do ut des" ausgehandelt werden. 3)

Diese bilateralen Abkommen sind dem Inhalt und der Technik nach weitgehend vereinheitlicht. Zu dieser Vereinheitlichung haben das 1921 von Sir Basil Blackett für den Völkerbund geschriebene "Memorandum on Double Taxation" 4) und der 1923 von den Professoren Bruins, Einaudi, Seligmann und Stamp erstellte

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 4.

So bemühte sich das britische Imperium seit 1860 bis über den Höhepunkt seiner Entfaltung vor dem ersten Weltkrieg um Doppelbesteuerungsabkommen seiner Mitgliedstaaten. Eines der ersten internationalen Abkommen überhaupt schloß Großbritannien im Jahre 1872 mit dem schweizerischen Kanton Waadt ab, und zwar über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Erbschafts- und Vermächtnissteuern.

2) Der Versuch eines Kollektivvertrages, der sog. Römervertrag zwischen Italien, Jugoslawien, Österreich, Polen, Rumänien, Tschechoslowakei und Ungarn, war 1922 gescheitert.

Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 4.

3) Vgl. United Nations, The Effects of Taxation on Foreign Trade and Investment (St/ECA/1), Lake Success, NY., 1950, S. 41 und
Van Horn, Jr., J., Beseitigung der Doppelbesteuerung S. 17 f.

4) "Memorandum on Double Taxation"

Völkerbundsdokument Nr. E.F.S. 16 A/16, 1921.

"Report on Double Taxation" 1) beigetragen. Aus diesen beiden grundlegenden Werken entstand 1925 der "Report and Resolution on Double Taxation" 2) des Steueraussschusses und schließlich 1928 die Musterentwürfe des Völkerbundes für Doppelbesteuerungsabkommen. 3) Diese sogenannten Genfer Musterabkommen wurden 1943 in Mexiko City und 1946 in London an die veränderten weltwirtschaftlichen Verhältnisse angepaßt. 4)

In letzter Zeit befaßt sich der Steueraussschuß der O. E. E. C. mit der Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung. Im Rahmen der Arbeit des Steueraussschusses wurden bereits zwei Berichte veröffentlicht, nämlich im September 1958 5) und im Juli 1959 6), welche einen Teil des neuen Musterabkommens enthalten. Diese bisherigen Veröffentlichungen enthalten allerdings noch nicht die Behandlung von Lizenzgebühren im Rahmen des neuen Musterabkommens.

Dieses Abkommen hat nicht bilateralen sondern multilateralen Charakter, es ist auf die Mitgliedstaaten der O. E. E. C. abgestellt. Damit zeigt der Steueraussschuß der O. E. E. C. einen neuen Weg zur Vermeidung der zwischenstaatlichen

1) "Report on Double Taxation",

Völkerbundsdokument Nr. E.F.S., 73 F/19, 1923.

2) "Report and Resolution on Double Taxation and Tax Evasion",

Publikation des Völkerbundes F. 212, 1925.

3) "Draft Conventions on Double Taxation",

Publikation des Völkerbundes C. 216 M. 85, 1927 II.

4) "London and Mexico Model Tax Conventions - Commentary and Text",

Publikation des Völkerbundes C. 88 M. 88/1946 II A., Genf 1946.

5) Report of the Fiscal Committee of the O. E. E. C.,

"The Elimination of Double Taxation", Paris 1958;

I. Article on taxes which should be covered by double Taxation Conventions, S. 31.

II. Article on permanent establishment, S. 33.

III. Article on fiscal domicile, S. 35.

IV. Article on tax discrimination on grounds of nationality or other similar grounds, S. 37.

6) 2nd Report by the Fiscal Committee of the O. E. E. C.,

"The Elimination of Double Taxation", Paris 1959;

V. Article on the taxation of income of shipping, inland waterways transport and air transport, S. 25.

VI-XII. Articles on the taxation of income in respect of independent and dependent personal services, S. 27.

XIII. Article on the taxation of income from immovable property, S. 29.

XIV. Article on the taxation of capital, S. 31.

Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern.

Neben den internationalen Verträgen zählen noch Rechtsverordnungen zu den zweiseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, für welche Gegenseitigkeit mit dem anderen Staat vereinbart wurde. Derartige Regelungen bestehen auf dem Gebiete der direkten Steuern im Verhältnis zu Dänemark 1) und Griechenland 2). Dem Inhalt und der Wirkung nach entsprechen sie weitgehend den diesbezüglichen Staatsverträgen.

II. DAS WESEN DER ZWEISEITIGEN MASSNAHMEN ZUR BESEITIGUNG DER ZWISCHENSTAATLICHEN DOPPELBESTEUERUNG

Die zweiseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung sind für diese Arbeit von Bedeutung. Sie enthalten Bestimmungen über die steuerliche Behandlung der Lizenzgebühren, die von deutscher Seite an ausländische Lizenzgeber gezahlt werden.

Bei den zweiseitigen Maßnahmen ist zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Verordnungen mit Gegenseitigkeit zu unterscheiden.

1. Das Wesen der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen

Im folgenden wird aufgrund der Themastellung dieser Arbeit nur auf Doppelbesteuerungsabkommen eingegangen, welche die Bundesrepublik Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossen hat. Außerdem sind nur Abkommen von Interesse, die sich auf die direkten Steuern und damit auch auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beziehen.

a) Die Rechtsnatur der Doppelbesteuerungsabkommen

Unter Bezugnahme auf Bühler wurden die Doppelbesteuerungsabkommen im einführenden Teil 3) als zwischenstaatliche Verträge zur Vermeidung und Milderung der internationalen Doppelbesteuerung bezeichnet, die als Bestandteil des Völkerrechts Vorrang haben vor innerstaatlichem Recht.

Zu der Frage, inwieweit Doppelbesteuerungsverträge als innerstaatliches Recht anzusprechen sind, hat der RFH 4) folgenden Satz aufgestellt:

1) Siehe S. 90

2) Siehe S. 90

3) Siehe S. 1.

4) StuW 1934, Nr. 724;

siehe hierzu auch Kühn, Abgabenordnung, S. 626.

"Das Völkerrecht begründet nur Rechte und Pflichten zwischen den Staaten als solchen; seine Normen richten sich nicht an die einzelnen Staatsorgane oder an die Staatsbürger. Diese unterstehen allein dem Landesrecht; dem Völkerrecht nur insoweit, als es durch Gesetz oder Gewohnheitsrecht in Landesrecht umgewandelt ist."

Das bedeutet, daß damals alle zwischenstaatlichen Abmachungen für die Finanzverwaltung, die Gerichte und den Steuerpflichtigen erst durch Transformation im Reichsrecht Verbindlichkeit erhielten.

Durch das Grundgesetz hat sich diese Rechtslage nicht geändert. Die vom Bundespräsidenten der Bundesrepublik Deutschland im Namen des Bundes abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge bedürfen gemäß Art. 59 Abs. 2 GG 1) der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften. In den meisten anderen Staaten ist ebenfalls eine Transformation der völkerrechtlichen Verträge in innerstaatliches Recht vorgesehen. 2)

b) Die allgemeinen Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen

Im Laufe der Zeit haben sich allgemein anerkannte Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen herausgebildet. Sie sollen kurz wiedergegeben werden:

Der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens bedingt, daß die Staaten zwischen denen die Regelung gilt, ihr Besteuerungsrecht einschränken. Durch derartige Regelungen können die nationalen Steuergesetze der Staaten jedoch keinesfalls erweitert werden. Durch ein Doppelbesteuerungsabkommen wird niemals eine Steuerpflicht neu begründet, auch wenn das Abkommen dem betreffenden Staat das Besteuerungsrecht zuweist. 3)

1) Art. 59 Abs. 2 GG lautet:

"Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, bedürfen der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes. Für Verwaltungsabkommen gelten die Vorschriften über die Bundesverwaltung entsprechend."

2) Vgl. Flick, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, S. 153.

3) Vgl. Weber, Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB, F 3 G 2, S. 111.

Dieser Grundsatz wurde allerdings durch die französische Steuerreform durchbrochen. Das neue Gesetz bestimmt in Art. 3 § III ausdrücklich, daß alle Einkünfte, deren Besteuerung durch ein internationales Abkommen Frankreich zugeteilt wurde, dort eo ipso steuerbar werden. Siehe Rothstein, Die französische Steuerreform vom 28. Dezember 1959, IWB, F 5 G 2, S. 45.

Ein weiterer Grundsatz ist das Verbot der sogenannten virtuellen Doppelbesteuerung. Dieser Grundsatz besagt, daß, falls ein Staat sein Besteuerungsrecht nicht ausnützt, das ihm durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen ist, der andere Vertragsstaat den Gegenstand nicht besteuern darf. Selbst auf die Gefahr hin, daß im Endergebnis eine Besteuerung überhaupt unterbleibt, ist der andere Vertragsstaat an das Abkommen gebunden. Dieser Grundsatz stützt sich auf die Überlegung, daß es um die Rechtssicherheit geschehen wäre, sobald man zulassen wollte, daß der einseitige Steuerverzicht des nach dem Abkommen steuerberechtigten Staates praktisch den vertragslosen Zustand wiederherstellen könnte. Dieser Grundsatz gilt im wesentlichen nur bei den kontinentaleuropäischen Abkommen, die das Aufteilungsverfahren vorsehen. Außerdem bestehen bei diesen Abkommen verschiedentlich Ausnahmen. 1)

Die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen sind nicht abdingbar. Zu diesem Ergebnis ist bereits der RFH 2) im Urteil vom 3.10.1935 gelangt. Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen ist nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt. Die Finanzverwaltung und die Steuergerichte müssen vielmehr die Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigen, denn sie sind zwingendes materielles Steuerrecht. Der Steuerpflichtige braucht sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht berufen; sofern die entsprechenden Tatsachen vorgetragen sind, müssen die Finanzbehörden von sich aus tätig werden. 3)

Als weiterer Grundsatz ist anzuführen, daß die Art der steuerlichen Behandlung dem innerstaatlichen Steuerrecht vorbehalten ist, vorausgesetzt der Steuergegenstand ist aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens diesem Staat zugewiesen. So ist für die Zurechnung oder Nichtzurechnung eines Steuergegenstandes zu bestimmten Einkunftsarten die innerstaatliche Rechtsordnung des betreffenden Staates maßgebend. 4)

c) Die Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Vermeidung oder Milderung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung wird in den Abkommen entweder durch die Methode der Aufteilung oder durch die Methode der Anrechnung erreicht. 5)

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 39/40.

2) RStB1 1935, S. 1399.

3) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 41 und

Flick, Abdingbarkeit von Doppelbesteuerungsmaßnahmen, IWB F 3 G 2, S. 81 f.

4) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 41.

5) Vgl. Weber, Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB F 3 G 2, S. 113 ff.

Die Methode der Aufteilung des gesamten Besteuerungsgutes zwischen den vertragsschließenden Staaten entspricht der Vertragsübung in Mitteleuropa. 1) Hier wird das Besteuerungsrecht über die einzelnen Einkunfts- und Vermögensarten nach ihrer staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit zwischen den beiden Vertragsstaaten aufgeteilt und entweder dem Quellen- oder dem Wohnsitzstaat zugesprochen.

Die Methode der Anrechnung geht von den Vorschriften des inneramerikanischen Steuerrechts aus; sie hat sich seit 1942 in den Doppelbesteuerungsabkommen der angelsächsischen Länder durchgesetzt. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung wird dadurch erreicht, daß der Steuerpflichtige im Wohnsitzstaat mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig bleibt, die Steuern des Quellenstaates jedoch voll auf die inländische Steuerschuld (tax credit) angerechnet werden.

In den Verträgen der Bundesrepublik Deutschland mit den USA (1954), mit Großbritannien (1954) und mit Kanada (1956) kam es zu einer zweigleisigen Regelung, nämlich einer gleichseitigen Anwendung der Aufteilungs- und der Anrechnungsmethode, da dem damals geltenden innerdeutschen Steuerrecht 2) das Anrechnungsverfahren noch fremd war. Die Anrechnungsmethode hat den Vorteil, daß die Vergünstigungsvorschriften nur dann zum Zuge kommen, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich einer Doppelbesteuerung unterworfen ist und nicht schon wie beim Aufteilungsverfahren, wenn eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliegt, wo ja das Steuergut unter Umständen in keinem Vertragsstaat erfaßt wird. 3)

2. Das Wesen der Rechtsverordnungen mit Gegenseitigkeit

Bühler 4) bezeichnet diese Rechtsverordnungen als formell einseitige, aber einander entsprechende Staatshoheitsakte. Im Gegensatz zu den Staatsverträgen bedürfen sie keiner Ratifizierung, denn sie ergingen aufgrund einer Ermächtigung des RdF gemäß § 15 AO. 5) Die Anwendung wurde jeweils von beiden Staaten von der Gegenseitigkeit abhängig gemacht. Durch diese Rechtsverordnungen wurde kein überstaatliches Recht, wie im Falle der Doppelbesteuerungsabkommen, sondern lediglich Rechtsnormen des innerstaatlichen Steuerrechts geschaffen.

Durch diese Regelung soll die Doppelbesteuerung im Verhältnis zum anderen Staat vermieden oder gemildert werden. Ihrem Aufbau und Inhalt nach gleichen

1) Vgl. Weber, Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB F 3 G 2, S. 113 ff.

2) Siehe S. 82.

3) Siehe S. 86.

4) Bühler, Steuerrecht I, S. 88.

5) Siehe S. 89

diese Rechtsverordnungen bis ins Detail den Doppelbesteuerungsabkommen des Deutschen Reiches. Wie in diesen Abkommen wird die Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung durch die Methode der Aufteilung erreicht. 1)

Im folgenden werden zunächst die wiederanwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches (Vorkriegsabkommen) und dann die neuen Abkommen der Bundesrepublik Deutschland (Nachkriegsabkommen) behandelt.

III. DIE BEHANDLUNG DER LIZENZGEBÜHREN IN DEN WIEDERANWENDBAREN DOPPELBESTEUERUNGSREGELUNGEN DES DEUTSCHEN REICHES.

Durch den militärisch-politischen Zusammenbruch des Deutschen Reiches ist ein Teil der innerhalb der damaligen Finanzverwaltung bis zum 10.5.1945 anwendbaren Vorschriften zur Beseitigung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung gegenstandslos geworden, da die Staatsgebilde zu existieren aufgehört hatten. Ein anderer Teil ist durch die Ost-Westspaltung als erloschen zu betrachten. Einen weiteren Teil früherer Doppelbesteuerungsregelungen hat die Bundesregierung ab 1951 im Rahmen des Aufbaus neuer zwischenstaatlicher Beziehungen wieder für anwendbar erklärt. 2)

1. Die wiederanwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches und ihr Geltungsbereich

Die Bundesregierung hat von den Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches zwei Rechtsverordnungen und fünf Doppelbesteuerungsabkommen wieder für anwendbar erklärt.

Im einzelnen handelt es sich um die Verordnungen gegenüber dem Königreich Dänemark, vom 11.3.1939 3) und gegenüber Griechenland, vom 15.6.1944 4), und um die Abkommen mit der Republik Finnland, vom 25.9.1935 5), mit Frankreich, vom 9.11.1934 6), mit Italien, vom 31.10.1925 7), mit Schweden, vom 25.4.1928 8) und mit der Schweiz, vom 15.7.1931 9).

1) Siehe S.87.

2) Siehe hierzu Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 31 ff.

3) Siehe RGBI 1939 II, S.221.

4) Siehe RGBI 1944 II, S. 47.

5) Siehe RGBI 1936 II, S.28.

6) Siehe RStBl 1938, S. 329 (das Zusatzprotokoll ist v. 9.1.1937) RStBl 1937, S. 333.

7) Siehe RGBI 1925 II, S.146.

8) Siehe RGBI 1928 II, S.522.

9) Siehe RStBl 1934, S.199.

Der räumliche Geltungsbereich ist in den Doppelbesteuerungsvereinbarungen gewöhnlich genau festgelegt. Er erstreckt sich auf das Gebiet der beiden Staaten, die jeweils Vereinbarungen getroffen haben. Die Abkommen mit Schweden, der Schweiz, Finnland und die Verordnung mit Griechenland umfassen auf deutscher Seite das Bundesgebiet einschließlich West-Berlin 1), während die Vereinbarungen mit Italien, Frankreich und Dänemark 2) sich vorläufig nur auf das Bundesgebiet ohne West-Berlin erstrecken.

Der persönliche Geltungsbereich ist ebenfalls festgehalten. Die Vergünstigungen dieser Doppelbesteuerungsregelungen sind Personen vorbehalten, die Staatsangehörige einer der beiden jeweiligen Staaten sind. 3) Dieses sogenannte Nationalitätsprinzip wird zum Teil unmittelbar im eigentlichen Vertragstext, in der Präambel oder im Schlußprotokoll ausgesprochen. Zum Teil kann nur mittelbar darauf geschlossen werden, nämlich aus der im Schlußprotokoll zu den meisten Abkommen enthaltenen Bestimmung, daß hinsichtlich solcher Personen, die in keinem der beiden Vertragsstaaten die Staatsangehörigkeit besitzen, die Obersten Finanzbehörden von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung treffen können. Über die Staatsangehörigkeit der juristischen Person entscheidet ihr statutarischer Sitz; die Nationalität der Gesellschafter ist insoweit unbeachtlich.

Die Beschränkung der Vorteile der Doppelbesteuerungsregelungen auf die beiderseitigen Staatsangehörigen hat ihren Grund darin, daß die Staaten in erster Linie auf den Schutz ihrer Angehörigen bedacht sind. Schmitz bezeichnet dies als Unrecht gegenüber den Steuerpflichtigen, die ohne Staatsangehörige der Vertragsstaaten zu sein, wie letztere zur Besteuerung herangezogen werden und trotzdem steuerlich im Bereich von internationalen Steuermildungsmaßnahmen nicht den gleichen Schutz genießen wie die Staatsbürger. 4)

Die Entwicklung hat eine Abkehr vom Nationalitätsprinzip zum sogenannten Wohnsitzprinzip 5) gebracht. Bei den hier in Frage stehenden Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches ist bisher nur beim Abkommen mit der Schweiz

Fortsetzung der Fußnote 9) von Seite 89

Als weitere Rechtsquelle ist das Zusatzprotokoll vom 6. 7. 1956 (BGBl 1957 II, S. 471), vom 9. 9. 1957 (BStBl 1959 I, S. 151) und vom 20. 3. 1959 (BStBl 1959 I, S. 262) zu beachten.

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. Schwed 4; S. Schweiz 60; S. Finn 4; S. Grie 3.

2) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. It 4; Fr. 4; S. Dä 2.

3) Zum persönlichen Geltungsbereich siehe die Ausführungen von Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 37 f.

4) Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 305.

5) Siehe S. 112

eine grundsätzliche Änderung vom Nationalitäts- zum Wohnsitzprinzip erfolgt. 1) Der Problematik der Beschränkung auf die Staatsangehörigen wird in den anderen Doppelbesteuerungsregelungen insofern Rechnung getragen, als in ihnen eine Ausdehnung der Vertragsvorschriften auf Staatenlose oder Angehörige dritter Staaten im Rahmen einer besonderen Vereinbarung von Fall zu Fall grundsätzlich möglich ist. Diese Ausdehnung soll vor allem dem Steuerpflichtigen zugute kommen, der einem dritten Staate angehört, welcher seinerseits mit einem der beiden Vertragsstaaten ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. 2)

In diesem Zusammenhang soll erwähnt werden, daß der Ausdruck Wohnsitzprinzip für zweierlei Begriffe gebraucht wird. Der Ausdruck Wohnsitzprinzip bezieht sich einmal auf den persönlichen Geltungsbereich der Doppelbesteuerungsregelungen. Vom Wohnsitzprinzip wird im Gegensatz zum Nationalitätsprinzip dann gesprochen, wenn die Vorteile einer Doppelbesteuerungsregelung auf Steuerpflichtige anwendbar sind, die in einem der beiden Staaten ein steuerliches Domizil haben. Zum anderen wird auch hinsichtlich der Aufteilungsbestimmungen in den Doppelbesteuerungsregelungen der Ausdruck Wohnsitzprinzip verwendet. Beim Wohnsitzprinzip wird im Gegensatz zum Ursprungsprinzip das Besteuerungsrecht dem Staat zugesprochen, in dem der Steuerpflichtige sein steuerliches Domizil hat. Beim Ursprungsprinzip ist dagegen der Staat steuerberechtigt, aus dem die Einkünfte fließen.

In der Regel wird ein Steuerpflichtiger in dem Staat sein steuerliches Domizil haben, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. Deshalb wird unabhängig vom persönlichen Geltungsbereich der betreffenden Doppelbesteuerungsregelung hinsichtlich der Aufteilung der Einkünfte stets das Wohnsitzprinzip gegenübergestellt.

Die hier behandelten Doppelbesteuerungsregelungen erstrecken sich, auch wo dies nicht ausdrücklich im Text vermerkt ist, stets auf alle direkten Steuern der beiden jeweils beteiligten Staaten. 3) Für den Begriff der direkten Steuern ist weder im innerdeutschen noch im internationalen Bereich bisher eine verbindliche Bestimmung gefunden worden. Um mögliche Zweifel über den Umfang des sachlichen Geltungsbereichs zu beseitigen, werden in den meisten Texten die Steuern im einzelnen aufgezählt. Die Aufzählung ist nur beispielhaft und nicht erschöpfend. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer gelten in jedem Fall als direkte Steuern.

Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsregelungen müssen der Reihe nach folgende Fragen 4) beantwortet werden:

1) Siehe Zusatzprotokoll vom 9.9.1957, BStBl 1959 I, S. 151.

2) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 37.

3) Zum sachlichen Geltungsbereich siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 25 ff.

4) Siehe hierzu Weber in IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 121 f.

- (1) Sind Lizenzgebühren, die an ausländische Lizenzgeber gezahlt werden, in der Bundesrepublik beschränkt steuerpflichtig?
- (2) Wird die inländische beschränkte Steuerpflicht durch die betreffenden Doppelbesteuerungsregelungen eingeschränkt?
Um hier die richtige Antwort zu finden, muß geklärt werden, zu welcher Einkunftsart der Doppelbesteuerungsregelung die Lizenzgebühren zählen und welche Aufteilungsregel diese Einkunftsart vorsieht.
- (3) Schließlich ist noch zu prüfen, wie die Lizenzgebühren tatsächlich besteuert werden, wenn nach der Doppelbesteuerungsregelung der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht zusteht.

Die erste Frage 1) wurde bereits eingehend im ersten Hauptteil behandelt. Die zweite und dritte Frage sind Gegenstand der folgenden Abschnitte.

2. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten der wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches

Auch in den Doppelbesteuerungsregelungen kann aus den verschiedensten Gründen nicht auf eine Einteilung des gesamten Einkommens in Einkunftsarten verzichtet werden; vornehmlich deshalb nicht, weil für die verschiedenen Arten von Einkünften auch verschiedene Prinzipien hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechts gelten.

In den wieder anwendbaren Regelungen des Deutschen Reiches wird im wesentlichen unterschieden zwischen:

Einkünften aus unbeweglichem Vermögen,
Einkünften aus Gewerbebetrieb,
Einkünften aus selbständiger Arbeit,
Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit,
Einkünften aus Kapitalvermögen
und
sonstigen Einkünften 3).

Diese Einteilung deckt sich nicht mit den Einkunftsarten von § 49 EStG. So fehlen insbesondere die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, zu denen die Lizenzgebühren nach deutschem Steuerrecht in erster Linie zählen. An Stelle der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung treten die sonstigen Einkünfte, zu denen alle

1) Vgl. insbesondere die Zusammenfassung auf S. 43 f.

2) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 359.

3) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 359.

Steuergüter gehören, die von der Doppelbesteuerungsregelung erfaßt werden sollen, ohne daß sie einer der besonderen Einkunftsarten zugerechnet werden können. Von den aufgeführten Einkunftsarten der Doppelbesteuerungsregelungen scheiden für unsere Betrachtung die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und aus Kapitalvermögen aus.

Der Begriff der einzelnen Einkunftsart ist der betreffenden Bestimmung des Abkommens oder der zwischenstaatlichen Verordnung zu entnehmen. Führt dies zu keinem Ergebnis, da der Begriff im Abkommen nicht definiert ist, so muß versucht werden ihn aus seinem Zusammenhang im Rahmen der Regelung zu deuten. Bleibt auch dadurch der Begriff unbestimmt, so muß auf das nationale Recht des betreffenden Staates zurückgegriffen werden. 1) Der Grundsatz der subsidiären Anwendung innerdeutscher Rechtsnormen wurde verschiedentlich vom RFH ausgesprochen. 2)

Die Doppelbesteuerungsregelungen weichen damit in vielen Fällen nicht nur in der Einteilung des Einkommens in Einkunftsarten, sondern auch in der Einordnung der Steuergüter in die Einkunftsarten vom nationalen Außensteuerrecht ab. Der Grund für diese Unterschiede besteht darin, daß durch eine Doppelbesteuerungsregelung zwei verschiedene nationale Steuerrechte mit in der Regel verschiedenen Begriffen und Systemen berührt werden. Es ist nicht möglich, die Verschiedenheiten der beiden nationalen Steuerrechte im Rahmen einer Doppelbesteuerungsregelung völlig auszugleichen; denn dies würde eine Vereinheitlichung der nationalen Steuergesetze voraussetzen.

Durch die subsidiäre Heranziehung nationaler Rechtsnormen ist es wohl möglich, die Steuergüter den Einkunftsarten auch dann zuzuordnen, wenn die erforderlichen Begriffsbestimmungen in den Doppelbesteuerungsregelungen fehlen. Dadurch entstehen aber sogenannte Qualifikationskonflikte 3), d. h. das Steuergut wird in den beiden betreffenden Staaten einer verschiedenen Einkunftsart zugerechnet und unter Umständen in beiden Staaten steuerlich erfaßt. Durch diese Konkurrenz der beiden Steuergewalten ist dann die Wirkung der Doppelbesteuerungsregelung aufgehoben. Derartige Qualifikationskonflikte können durch ein Verständigungsverfahren der Obersten Finanzbehörden geklärt werden. Dies hat sich in der Praxis allerdings als zeitraubend, umständlich und in manchen Fällen als erfolglos, erwiesen. Vogel 4) vertritt die Ansicht, daß es in diesem Fall Aufgabe des Wohn

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 46 ff.

2) Insbesondere im Urteil vom 30. 11. 1938, RStB1 1939, S. 544; zur weiteren diesbezüglichen Rechtsprechung siehe Weber, IWB Fach 3 Gruppe 2, Deutschland, S. 121 ff.

3) Siehe Rädler, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Diss., München 1959, S. 249.

4) Siehe DB 1959, S. 36.

sitzstaates ist, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

In den folgenden Unterabschnitten wird die Zuordnung der Lizenzgebühren unter die verschiedenen Einkunftsarten im Rahmen der Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches untersucht.

a) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb

In diesen zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsregelungen wird der Gewerbebetrieb durchwegs als Betrieb "von Handel, Industrie und sonstigem Gewerbe" umschrieben. 1) Gewisse Details werden nur in einigen Schlußprotokollen erläutert. Damit ist aus dem Wortlaut der Abkommen nicht bestimmt, welche Steuergüter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne der jeweiligen Doppelbesteuerungsregelung anzusprechen sind. Deshalb muß ersatzweise auf das innerstaatliche Recht der betreffenden Staaten zurückgegriffen werden; von deutscher Seite demnach auf § 15, 16 EStG 2).

In diesem Zusammenhang ist die Frage der weiten Auslegung von § 49 EStG zu erörtern. 3) Die höchsten Steuergerichte haben in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, daß die inländischen Einkünfte eines ausländischen Gewerbetreibenden ohne inländische Betriebsstätte oder inländischem, ständigen Vertreter so zu versteuern sind, als ob sie außerhalb eines Gewerbebetriebs angefallen wären. Nach dieser Rechtsprechung treten die subjektiven Momente zurück. Für die Bundesrepublik besteht nur der objektive Sachverhalt, daß ein Steuerausländer Lizenzgebühren aus dem Inland erhält. Zwei Überlegungen haben zu dieser Rechtsprechung geführt. Einmal soll nach der amtlichen Begründung zu § 3 EStG 1925 möglichst alles, was aus dem Inland herausgewirtschaftet oder im Inland verdient wird, steuerlich erfaßt werden. Zweitens würde eine zu enge Auslegung von § 49 EStG dazu führen, daß ausländische Gewerbetreibende bezüglich ihrer im Inland erworbenen Einnahmen besser gestellt sind, als andere ausländische Bezieher gleichartiger Einnahmen. Das ist darauf zurückzuführen, daß die Anknüpfungspunkte nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG bei weitem nicht so leicht vorliegen als die Anknüpfungspunkte der Einkunftsarten von § 49 Abs. 1 Ziff. 3 - 8 EStG.

1) Vgl. hierzu im einzelnen:	DBVDDÄ	Art. 6
	DBADFI	Art. 3
	DBADFR	Art. 3
	DBVDG	§ 2
	DBADI	Art. 3
	DBADS	Art. 3
	DBADSCH	Art. 3

2) Vgl. hierzu S. 34. f.

3) Siehe hierzu im einzelnen S. 37. ff.

Wie wirkt sich nun dieser Rechtssatz aus dem Bereich des nationalen Außensteuerrechts bei Vorliegen einer Doppelbesteuerungsregelung aus? Diese Frage soll an Hand eines Beispiels erläutert werden. Dabei wird davon ausgegangen, daß eine französische Kapitalgesellschaft Lizenzgebühren aus dem Inland erhält, ohne daß ein Anknüpfungspunkt nach § 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG vorliegt. 1)

Erstens: Sind diese Lizenzgebühren im Inland beschränkt steuerpflichtig?

Nach dem oben aufgeführten Rechtssatz treten die subjektiven Momente zurück. Es wird unberücksichtigt gelassen, daß es sich um einen ausländischen Gewerbetreibenden handelt. Die Lizenzgebühren werden nach dem objektiven Sachverhalt der Einkunftsart nach § 49 Abs. 1 Ziff. 3 (freiberufliche Tätigkeit) oder 6 (Vermietung und Verpachtung) EStG zugerechnet. Es erfolgt eine Verwertung 2) im Inland und damit sind die Voraussetzungen für die beschränkte Steuerpflicht vorhanden.

Zweitens: Welcher Einkunftsart des Abkommens sind diese Lizenzgebühren zuzurechnen?

Zu dieser Frage hat der BdF im Urteil des BFH vom 20.1.1959 3) Stellung genommen: "Welchen der in § 49 EStG aufgeführten Einkunftsarten Einkünfte zuzuordnen sind, ist danach zu beurteilen, wie sich diese Einkünfte vom Inland aus gesehen darstellen. Auf die außerhalb der BR liegende Tätigkeit des ausländischen Beziehers dieser Einkünfte kann es wegen des objektsteuerähnlichen Charakters der beschränkten Steuerpflicht nicht ankommen." Das Urteil führt weiter aus, daß nicht die Eigenschaft der Beschwerdeführerin als Kapitalgesellschaft für die Zurechnung zu den gewerblichen Einkünften entscheidend ist, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob sie im Inland einen Gewerbebetrieb ausübt. Dies ist zu verneinen, wenn die Einkünfte nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer inländischen Betriebsstätte oder einem ständigen inländischen Vertreter anfallen. Der von der Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz der weiten Auslegung von § 49 EStG findet damit auch bei Vorliegen einer Doppelbesteuerungsregelung Anwendung, soweit dem nicht ausdrückliche Vorschriften der betreffenden zwischenstaatlichen

1) Zu bedenken ist hier, daß der Betriebsstättenbegriff im Doppelbesteuerungsrecht enger ist als in § 49 EStG. In unserem Fall besteht also auch keine inländische Betriebsstätte im Sinne des deutsch-französischen Abkommens.

2) Siehe zum Begriff der Verwertung S. 29 ff.

3) BStBl 1959 III, S. 133; Ministerialrat Vogel und Amtmann Weber, wie überhaupt die Finanzverwaltung, sind gleicher Auffassung wie der BFH; siehe DB 1959, S. 32 und IWB 1958, Heft 6, S. 7.

Vereinbarung entgegenstehen.

In unserem Beispiel werden deshalb die Lizenzgebühren nicht zu den gewerblichen Einkünften des Abkommens gerechnet, da die französische Kapitalgesellschaft nach dem angenommenen Sachverhalt im Inland keine Betriebstätte und keinen ständigen Vertreter unterhält.

Diese Lizenzgebühren können nun grundsätzlich unter die freiberuflichen Einkünfte des Abkommens eingereiht werden. 1) Dies wird nur dann nicht möglich sein, wenn sich vom Inland aus aufgrund der objektiven Merkmale einwandfrei überblicken läßt, daß die überlassenen Lizenzrechte nicht auf dem geistigen Vermögen und der persönlichen Arbeitsleistung eines freiberuflichen Lizenzgebers beruhen können. 2) So ist es denkbar, daß der französische Lizenzgeber dem inländischen Lizenznehmer technische Berater und Spezialarbeiter für die Zeit der Einarbeitung zur Verfügung stellt. Dies läßt sich mit einer freiberuflichen Tätigkeit nicht mehr vereinbaren. Es kann m. E. aufgrund des im Inland verwirklichten Sachverhalts nicht mehr unterstellt werden, daß der französische Lizenzgeber ein freiberuflicher Erfinder ist. Im deutschen Außensteuerrecht würden diese Lizenzgebühren dann als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelten, denn Lizenzgebühren gehören grundsätzlich zu § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart zugerechnet werden müssen. 3) Wie weiter oben schon erwähnt wurde, wird in den Doppelbesteuerungsregelungen diese Einkunftsart nicht besonders aufgeführt. 4) Somit bleibt nur noch die Möglichkeit, die Lizenzgebühren unter die sonstigen Einkünfte des Abkommens einzureihen.

Drittens: Welcher Staat hat nun aufgrund der Kollisionsnormen 5) des deutsch-französischen Abkommens das Besteuerungsrecht?

Bei den gewerblichen Einkünften herrscht das sogenannte Betriebstättenprinzip, d. h. nur der Staat kann gewerbliche Einkünfte besteuern, in dem sich eine Betriebstätte im Sinne des Abkommens befindet. Nach dem angegebenen Sachverhalt ist damit die Bundesrepublik nicht steuerberechtigt.

Soweit die Lizenzgebühren dann als freiberufliche Einkünfte gelten, muß die Bundesrepublik als Ursprungsstaat ebenfalls auf das Besteuerungsrecht verzichten. Die Doppelbesteuerungsregelungen fordern nämlich im Gegensatz zum nationalen

1) Siehe S. 37 ff.

2) Vgl. Van der Velde, DB 1959, S. 1206.

3) Siehe S. 19 ff.

4) Siehe S. 92.

5) Die Einzelheiten dieser Kollisionsnormen werden im folgenden Hauptabschnitt erläutert.

Außensteuerrecht ausschließlich ein Ausüben im Ursprungsstaat. Bei Lizenzverträgen kann jedoch nur ein Verwerten und kein Ausüben vorliegen. Außerdem muß der freiberuflich Tätige hier noch einen festen Mittelpunkt seiner freiberuflichen Tätigkeit haben, der grundsätzlich dieselben wesentlichen Merkmale voraussetzt, wie die gewerbliche Betriebstätte. Bei den sonstigen Einkünften ist schließlich nur der Wohnsitzstaat des Lizenzgebers, also in unserem Beispiel Frankreich steuerberechtigt.

Wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß der Grundsatz der weiten Auslegung von § 49 EStG anwendbar ist, sich aber im Falle der Lizenzgebühren nicht auswirkt, da die Bundesrepublik aufgrund besonderer Vorschriften der Doppelbesteuerungsregelungen den Besteuerungsanspruch nicht verwirklichen kann.

Trotzdem soll noch erwähnt werden, daß bestimmte Autoren 1) diese weite Auslegung von § 49 EStG bei Eingreifen einer Doppelbesteuerungsregelung ablehnen. Für diese Auffassung spricht die Überlegung, daß die in der Rechtsprechung vorgebrachten Gründe 2) bei Vorliegen einer Doppelbesteuerungsregelung weitgehend an Bedeutung verlieren. Das Ziel, die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, soll nämlich dem umfassenden nationalen Besteuerungsanspruch vorgehen. Weiterhin ist es nicht zutreffend, daß eine enge Auslegung von § 49 EStG zu ungleichmäßiger Besteuerung führt, denn das Steuergut wird grundsätzlich in einem der beiden betreffenden Staaten erfaßt. Unter dem alleinigen Gesichtspunkt der Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung kann deshalb von einer ungleichmäßigen Besteuerung keine Rede sein.

b) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

Die wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches bringen keine Definition der freiberuflichen Tätigkeit. 3) Sie enthalten jedoch in der Regel im Schlußprotokoll folgende Aufzählung:

"Als freie Berufe im Sinne des Art. .. (Ziff. ..) des Abkommens (der Verordnung) gelten insbesondere wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erziehende Tätigkeit sowie die Tätigkeit der Ärzte, Rechts-

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 56 und

Rennebaum-Zitzlauff, Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge, S. 47.

2) Siehe S. 38

3) Siehe	DBVDDÄ	Art. 8	DBADI	Art. 7
	DBADFJ	Art. 5	DBADS	Art. 5
	DBADER	Art. 6	DBADSCH	Art. 4
	DBVDG	§ 2 d		

anwälte, Architekten und Ingenieure“.

Diese Aufzählung gibt nur Beispiele, was das Wort "insbesondere" erkennen läßt. Insofern gleicht das Doppelbesteuerungsrecht dem nationalen Steuerrecht der Bundesrepublik, denn auch in § 18 EStG wird der Begriff des freien Berufs nicht definiert, sondern nur eine beispielhafte Aufzählung der typischen freien Berufe gegeben; 1) im nationalen Bereich ist dieser Begriff jedoch durch Verkehrsanschauung und Rechtsprechung fest umrissen.

Im Ausland wird der Begriff der freien Berufe in der Regel nicht so eng ausgelegt wie in der Bundesrepublik. Schmitz 2) und Korn-Dietz 3) fordern deshalb, daß bei Anwendung der Doppelbesteuerungsregelungen von deutscher Seite nicht ohne weiteres subsidiär das innerstaatliche Recht herangezogen werden soll, sondern die Begriffsbestimmungen der anderen Staaten zu berücksichtigen sind. In der Praxis wird jedoch dieser Gedanke nicht aufgegriffen. 4) Es wird vielmehr nach dem Grundsatz verfahren, daß bei fehlender Definition in den Doppelbesteuerungsregelungen das innerstaatliche Recht heranzuziehen ist. Der Begriff des freien Berufs richtet sich demnach auf deutscher Seite nach § 18 EStG, nach der Verkehrsanschauung und nach der Rechtsprechung. Hierfür kann auf an früheren Stellen gemachte Ausführungen verwiesen werden. 5)

c) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

In allen wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches wird die nichtselbständige Arbeit in besonderen Artikeln behandelt. Lediglich in der VO mit Dänemark zählen die Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit im privaten Dienst zu den sonstigen Einkünften.

Der Begriff der nichtselbständigen Arbeit wird in diesen zwischenstaatlichen Regelungen nicht weiter definiert. Deshalb kommt wiederum der Grundsatz zur Anwendung, daß subsidiär das innerstaatliche Steuerrecht maßgebend ist. Auf Seite der Bundesrepublik ergibt sich der Begriff aus § 19 EStG, aus der LStDV und aus der Rechtsprechung. Auf die Frage, inwieweit deutscherseits Lizenzgebühren zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gezählt werden, kann deshalb auf die Ausführungen im ersten Hauptteil verwiesen werden. 6)

1) Siehe S. 23

2) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 630.

3) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 73 f.

4) Siehe Vogel, DB 1959, S. 32 ff.

5) Siehe S. 21

6) Siehe S. 22

Die Doppelbesteuerungsregelungen unterscheiden zwischen nichtselbständiger Arbeit im privaten 1) und im öffentlichen 2) Dienst. Es gelten für sie verschiedene Regeln für die Zuteilung des Besteuerungsrechts. Ist der Arbeitgeber der Staat, eine Provinz, eine Gemeinde, eine andere Gebietskörperschaft oder sonstige Körperschaft des öffentlichen Rechts, so handelt es sich bei den Einkünften des Beamten, des Angestellten oder des Arbeiters um solche aus öffentlichem Dienst. Zu diesen Einkünften zählen die Besoldung, Ruhegehalt, Lohn oder andere Bezüge aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis; sie müssen jedenfalls der unselbständigen, dienstlichen Tätigkeit entstammen. Zu diesen Bezügen aus öffentlichem Dienst zählen jedoch nicht die Einkünfte aus einer selbständigen, literarischen oder wissenschaftlichen Tätigkeit, auch wenn sie aus einer öffentlichen Kasse fließen. 3)

Davon unbeschadet werden jedoch m. E. Lizenzgebühren für Dienstleistungen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im öffentlichen Dienst zugerechnet werden müssen.

d) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den sonstigen Einkünften

Die Artikel 4) über die sonstigen Einkünfte sind sogenannte Generalklauseln, d. h. sie sind für solche Steuerobjekte zuständig, die in den Doppelbesteuerungsregelungen erfaßt werden sollen, ohne daß sie einer der besonders behandelten Einkunftsarten zugerechnet werden können. 5)

Demnach fallen Lizenzgebühren, die weder zu den gewerblichen Einkünften noch zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit oder aus nichtselbständiger Arbeit im privaten oder öffentlichen Dienst gehören, unter diese Generalklausel.

Dies trifft insbesondere für Lizenzgebühren zu, die nach deutschem Recht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gerechnet werden. Im Verhältnis zu Dänemark sind auch Lizenzgebühren an Arbeitnehmererfinder im privaten Dienst

- | | | | | |
|----------|---|---------|---------|---------|
| 1) Siehe | DBADFI | Art. 5 | DBADI | Art. 7 |
| | DBADFR | Art. 6 | DBADS | Art. 5 |
| | DBVDG | § 2 g | DBADSCH | Art. 4 |
| 2) Siehe | DBVDDÄ | Art. 11 | DBADI | Art. 7 |
| | DBADFI | Art. 6 | DBADS | Art. 6 |
| | DBADFR | Art. 7 | DBADSCH | Art. 5 |
| | DBVDG | § 2 f | | |
| 3) Siehe | Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 76. | | | |
| 4) Siehe | DBVDDÄ | Art. 12 | DBADI | Art. 10 |
| | DBADFI | Art. 8 | DBADS | Art. 8 |
| | DBADFR | Art. 11 | DBADSCH | Art. 7 |
| 5) Siehe | hierzu Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 80 ff. | | | |

unter die Generalklausel einzureihen, da in der VO für derartige Bezüge keine besondere Einkunftsart vorgesehen ist.

In der VO mit Griechenland ist die Generalklausel nicht ausdrücklich formuliert, Schmitz 1) vertritt m.E. zu Recht die Auffassung, daß eine derartige Generalklausel dem einleitenden Satz von § 2 der VO entnommen werden kann.

Dieser Satz lautet:

"Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz und in Ermangelung eines solchen ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Griechenland haben, ohne im Großdeutschen Reich einschließlich des Protektorats Böhmen und Mähren einen Wohnsitz zu haben, werden zu den direkten Steuern nur herangezogen"

Liegen die im folgenden aufgeführten Voraussetzungen nicht vor, so steht das Besteuerungsrecht nicht dem Ursprungsstaat (Bundesrepublik) sondern dem Wohnsitzstaat (Griechenland) zu. Die Wirkung ist damit dieselbe, wie in den ausdrücklich formulierten Generalklauseln der anderen Doppelbesteuerungsregelungen.

3. Die Kollisionsnorm bei den einzelnen Einkunftsarten

Im vorhergehenden Abschnitt wurde festgestellt, welchen Einkunftsarten dieser Doppelbesteuerungsregelungen die Lizenzgebühren zugeteilt werden können. Die diesbezüglichen Artikel dieser Regelungen enthalten als wichtigsten Bestandteil die sogenannten Kollisionsnormen. Unter Kollisionsnormen 2) sind die Vorschriften des Doppelbesteuerungsrechts zu verstehen, die auf die Einschränkung des nationalen Besteuerungsrechts gerichtet sind und damit die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung weitgehend beseitigen.

In den hier behandelten Regelungen wird die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung durch Aufteilung der Steuergüter zwischen den beiden betreffenden Staaten vermieden. 3) Die Wirkung dieser Methode besteht darin, daß einer der beiden Staaten Steuerbefreiung gewährt und der andere Staat das Besteuerungsrecht in vollem Umfang erhält. Die Bestimmung der Aufteilungsregeln erfolgt unter dem Gesichtspunkt der staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit. Dabei kommt es auf den Wert des Steuergutes für die Staatswirtschaft an. Dieser Wert bemißt sich nach der Möglichkeit, Art und Umfang des Steuergutes festzustellen, es zu kontrollieren und den Steueranspruch ohne Zuhilfenahme einer anderen als der eigenen Steuergewalt festzustellen. 4)

1) Siehe hierzu Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 841.

2) Siehe hierzu Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 15.

3) Siehe hierzu S. 87

4) Siehe hierzu Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 27 f., Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 53 f. und Weber, IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 114

Es bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Zuteilung, nämlich das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat oder dem Ursprungsstaat zu gewähren. Bei Lizenzgebühren handelt es sich also um die Frage, ob sie im Land des Lizenzgebers (Wohnsitzstaat) oder im Land des Lizenznehmers (Ursprungsstaat), aus dem die Lizenzgebühren fließen, besteuert werden.

In den wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches herrscht noch weitgehend das Ursprungsprinzip, während in den neueren Abkommen insbesondere bei wirtschaftlich hoch entwickelten Staaten das Wohnsitzprinzip in zunehmendem Maße an Bedeutung gewinnt. 1)

In den hier bedeutsamen Doppelbesteuerungsregelungen ist das Ursprungsprinzip maßgebend

bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb

bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im privaten Dienst.

Der Grundsatz der Besteuerung im Wohnsitzstaat gilt dagegen

bei den sonstigen Einkünften.

Eine besondere Behandlung erfahren

die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im öffentlichen Dienst.

a) Die Aufteilungsregel bei den gewerblichen Einkünften

Den Doppelbesteuerungsregelungen ist gemeinsam, daß sie das Besteuerungsrecht für gewerbliche Einkünfte dem Staat zusprechen, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat. Die Betriebsstätte ist diejenige im wirtschaftlichen Leben auftretende örtlich begrenzte Erscheinungsform eines Gewerbes, welche nach dem Grundsatz der staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit in den Doppelbesteuerungsregelungen als selbständiges Steuergut behandelt wird. Im wesentlichen enthalten diese Regelungen folgende Formulierung:

"Steuern, welche die Einkünfte aus dem Betriebe von Handel, Industrie oder sonstigem Gewerbe jeder Art treffen, werden nur von dem Staat erhoben, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat".

In den Abkommen mit Finnland, Frankreich, Italien, Schweden und der Schweiz wird diese Aufteilungsregel noch durch den Zusatz verdeutlicht:

"Dies gilt auch, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des anderen vertragschließenden Staates erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben".

1) Siehe Vogel, DB 1959, S. 32.

In diesen zwischenstaatlichen Regelungen wird auch mit der Möglichkeit gerechnet, daß in beiden Staaten Betriebstätten bestehen. Die diesbezüglichen Bestimmungen lauten im wesentlichen:

"Hat das Unternehmen Betriebstätten in beiden Staaten, so wird jeder der beiden Staaten die Steuern von dem Teile der Einkünfte erheben, der durch die Tätigkeit der in seinem Gebiete befindlichen Betriebstätte erzielt wird".

Im allgemeinen äußern sich die Doppelbesteuerungsregelungen nicht zu den Einzelheiten der Aufteilung der Einkünfte auf die beiden Betriebstätten. Die praktische Durchführung dieser Aufteilung hat sich als eines der schwierigsten Probleme des Doppelbesteuerungsrechts erwiesen. Bei der direkten Methode wird von der fiktiven Selbständigkeit der Betriebstätte ausgegangen, während bei der indirekten Methode auf die Einkünfte des Gesamtunternehmens zurückgegriffen wird, das zwei und mehr Betriebstätten umfassen kann. 1) Einzelheiten können im Rahmen dieser Arbeit zu diesem Problem nicht gebracht werden.

Es ist kurz auf den Begriff der Betriebstätte im Sinne dieser Doppelbesteuerungsregelungen einzugehen. Grundsätzlich ist dieser Begriff enger gefaßt als in § 16 Abs. 1 StAnpG 2); denn im Doppelbesteuerungsrecht wird durchwegs eine stärkere Bindung des Unternehmens an die Staatswirtschaft gefordert. Die Betriebstätte wird in den Doppelbesteuerungsregelungen folgendermaßen umschrieben:

"Betriebstätte ist eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird".

Neben dieser allgemeinen Definition werden entweder im Text selbst oder im Schlußprotokoll die wichtigsten Erscheinungsformen der Betriebstätte aufgeführt. Durch das Adjektiv "ständig" wird das Moment der Dauer stärker betont als in § 16 Abs. 1 StAnpG. Auf die Unterschiede im einzelnen einzugehen würde im Rahmen dieser Arbeit zu weit führen.

b) Die Aufteilungsregel bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

Im deutschen Außensteuerrecht gelten die Ausübung und die Verwertung der freiberuflichen Tätigkeit im Inland als Anknüpfungspunkte; sie lösen stets die beschränkte Steuerpflicht aus. 3) Alle wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelun-

1) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 63 f.,

Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 466 f.

2) Siehe S. 59 ff. und Heining, Vermeidung der Doppelbesteuerung international tätiger Unternehmen, IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 89 ff., der auch die Empfehlungen des OEEC-Steuerausschusses zum Betriebstättenbegriff bringt.

3) Siehe S. 30

gen des Deutschen Reiches sprechen dagegen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nur dann dem Ursprungsstaat zu, wenn dort die Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte stammen. Allein die Verwertung im Ursprungsstaat scheidet im Gegensatz zum deutschen Außensteuerrecht als Anknüpfungspunkt aus.

Der Anknüpfungspunkt "Ausübung" wird in den hier untersuchten Doppelbesteuerungsregelungen noch eingeschränkt, da die Berufstätigkeit noch zusätzlich im Ursprungsstaat einen festen Mittelpunkt haben muß. 1) Die diesbezügliche Bestimmung hat im wesentlichen folgenden Wortlaut:

"Steuern, welche die Einkünfte aus Arbeit, einschließlich der Einkünfte aus freien Berufen treffen, werden nur in dem Staat erhoben, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren. Die Ausübung eines freien Berufes in einem der beiden Staaten liegt nur dann vor, wenn die Berufstätigkeit in diesem Staate einen festen Mittelpunkt hat".

Der Begriff der Ausübung wird in den Doppelbesteuerungsregelungen nicht näher umschrieben, deshalb ist ersatzweise das innerstaatliche Recht heranzuziehen. Es kann auf die hierzu gemachten Ausführungen verwiesen werden. 2)

Der Begriff des festen Mittelpunktes wird in den Doppelbesteuerungsregelungen ebenfalls nicht näher erläutert; er ist jedoch durch Auslegung fest umrissen. Der RFH hat in seinem Urteil vom 31. Oktober 1940 3), das zum deutsch-schweizerischen Vertrag ergangen ist, festgestellt, daß der feste Mittelpunkt der Freiberuflichen, der Betriebstätte eines Gewerbetreibenden entspricht. Es genügt nicht, daß die Entgelte für die freie Berufstätigkeit aus der Volkswirtschaft des anderen Staates stammen und die freie Berufstätigkeit, für welche die Entgelte gezahlt werden, in diesem anderen Staat ausgeübt wird. Es ist vielmehr noch nötig, daß der einen freien Beruf Ausübende in dem anderen Staat einen eigenen Stützpunkt hat, von dem aus er seinen Beruf ausübt.

Analog der Betriebstätte erfordert demnach der feste Mittelpunkt eine ständige körperliche Einrichtung oder Anlage. Diese Einrichtung oder Anlage muß der freiberuflichen Tätigkeit dienen, und sie muß dem Steuerpflichtigen zu eigen sein. In Frage kommt damit ein Büroraum, ein Sprechzimmer und auch eine Wohnung, von der aus die freiberufliche Tätigkeit mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeübt wird. Erfolgt die Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit nur von einem Hotelzimmer aus, so sind die Voraussetzungen für einen festen Mittelpunkt nicht erfüllt. 4)

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 72 ff. und Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 630 ff.

2) Siehe S. 30

3) RStBl 1941, S. 19.

4) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 76.

Die deutlich erkennbare Tendenz aller Doppelbesteuerungsregelungen, das Steuergut dem Ursprungsstaat nur dann zu überlassen, wenn viel engere Bindungen zu ihm bestehen als das deutsche Außensteuerrecht fordert, zwingt zu einer engen Auslegung des Begriffs fester Mittelpunkt.¹⁾

Es liegt in der Natur des Lizenzvertrages, daß in der Regel nur eine Verwertung und nicht eine Ausübung im Lande des Lizenznehmers vorliegen kann. Mit der Überlassung des Benutzungsrechts ist grundsätzlich kein persönliches Tätigwerden des Lizenzgebers verbunden. Es ist allenfalls möglich, daß sich der Lizenzgeber bei den Vertragsverhandlungen im Inland aufhält und insoweit eine Ausübung vorliegt. Ein fester Mittelpunkt wird damit im Inland jedoch nicht begründet. Deshalb verbleibt das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers.

Zum Teil ist der Lizenzgeber im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung verpflichtet, den Lizenznehmer bei der praktischen Durchführung zu beraten. Falls er die beratende Tätigkeit im Ursprungsstaat ausübt und dort einen festen Mittelpunkt errichtet, stehen m. E. keineswegs die gesamten Gebühren dem Ursprungsstaat zu, sondern nur die Beratungsgebühren. Vielfach ist eine derartige Aufteilung nicht möglich. In diesem Fall soll m. E. das Besteuerungsrecht für die gesamten Gebühren beim Wohnsitzstaat des Lizenzgebers verbleiben, denn Hauptbestandteil des Vertrages ist die Überlassung des Benutzungsrechts und nicht die Beratung. In der Praxis wird eine befriedigende Lösung wohl nur durch ein Verständigungsverfahren zwischen den beiden Staaten erzielt werden.

Von Ausnahmen abgesehen werden demnach Lizenzgebühren, die im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit anfallen, im Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht im Ursprungsstaat besteuert, da eine Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit nicht vorliegen kann.

c) Die Aufteilungsregel bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Es ist zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im privaten und öffentlichen Dienst zu unterscheiden. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im privaten Dienst herrscht grundsätzlich das Ursprungsprinzip. Das Besteuerungsrecht wird dem Staat zugesprochen, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, aus dem die Einkünfte stammen. Im Gegensatz zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit wird nicht zusätzlich gefordert, daß im Ursprungsland ein fester Mittelpunkt vorliegt. Es genügt vielmehr, daß die nichtselbständige Arbeit im privaten Dienst in dem betreffenden Staat ausgeübt wird. Dem Anknüpfungspunkt der Verwertung im Inland ist abweichend vom nationalen Außensteuerrecht keine Bedeutung beizumessen. Der Begriff der Ausübung wird in diesen Doppelbesteuerungsabkommen nicht näher umschrieben; deshalb ist insoweit das innerstaatliche Recht

1) Siehe Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 631.

maßgebend. Es kann auf die hierzu gemachten Ausführungen verwiesen werden. 1)

Eine Ausnahme macht nur die Verordnung mit Dänemark. 2) In dieser Verordnung ist für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im privaten Dienst keine besondere Kollisionsnorm vorgesehen; sie fallen deshalb unter die sonstigen Einkünfte, für welche das Wohnsitzprinzip und nicht das Ursprungsprinzip gilt.

Analog der freiberuflichen Einkünfte wird das Besteuerungsrecht in der Regel dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers zustehen, da grundsätzlich nur eine Verwertung aber keine Ausübung möglich ist.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im öffentlichen Dienst 3) wird das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen, in dem die öffentliche Kasse, welche die Bezüge errechnet und auszahlt, ihren Sitz hat. Diese Regelung richtet sich weder nach dem Tätigkeitsort noch nach dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen. Eine Ausnahme besteht auch hier wieder in der VO mit Dänemark. Nach Art. 11 Ziff. b wird die Doppelbesteuerung in diesem Fall nicht ausgeschlossen, sondern jeder Staat kann die Besteuerung weiterhin nach den innerstaatlichen Bestimmungen durchführen. 4)

d) Die Aufteilungsregel bei den sonstigen Einkünften

In den wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches ist bezüglich der sonstigen Einkünfte vereinbart, daß das Besteuerungsrecht dem Staat zusteht, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat. Dabei bedür-

1) Siehe S. 35

2) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. D 15.

3) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 76.

4) Art. 11 lautet:

"Mit Rücksicht auf die zur Zeit zwischen den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten bestehenden Verschiedenheiten wird jeder der Staaten, insoweit es sich um folgende Gegenstände der Besteuerung handelt, bis zum Abschluß besonderer Vereinbarungen nach seiner eigenen Gesetzgebung verfahren:

a)

b) Einkünfte, die auf Grund einer gegenwärtigen oder früheren Dienst- oder Arbeitsleistung in Form von Besoldungen, Ruhegehältern, Löhnen oder anderen Bezügen vom Staat, von einem Land, von einer Provinz, einer Gemeinde oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt werden,

c)

fen folgende Fragen einer näheren Erläuterung: Wie lautet der Wohnsitzbegriff in diesen Doppelbesteuerungsregelungen?

Was bestimmen diese Regelungen, wenn ein sogenannter Doppelwohnsitz vorliegt oder wenn der Steuerpflichtige in keinem der beiden Staaten einen Wohnsitz innehat?

(1) Der Wohnsitzbegriff in den Doppelbesteuerungsregelungen

Der Wohnsitzbegriff dieser Regelungen deckt sich grundsätzlich mit der Wohnsitzdefinition von § 13 Abs. 1 StAnpG.

Die Abkommen mit Finnland, Frankreich, Italien und Schweden umschreiben den Wohnsitz als den Ort, "wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Beibehaltung einer solchen schließen lassen". 1) In § 13 Abs. 1 StAnpG ist der Wohnsitzbegriff insofern etwas enger gefaßt, als Umstände vorausgesetzt werden, die nicht nur auf eine Beibehaltung, sondern auch auf eine Benutzung schließen lassen. Maßgebend ist in den Doppelbesteuerungsregelungen nicht die Absicht des Steuerpflichtigen, sondern es kommt analog wie in § 13 Abs. 1 StAnpG auf die äußeren Umstände an. Voraussetzung eines steuerlichen Wohnsitzes ist in erster Linie der Besitz einer Wohnung. Als Wohnung sind standesgemäß eingerichtete Wohnräume anzusehen, die jederzeit benutzt werden können. Der Besitz der Wohnung allein genügt jedoch nicht, es müssen vielmehr noch Umstände eintreten, die auf eine Beibehaltung schließen lassen. Auch eine lange Zeit leerstehende Wohnung ist im Gegensatz zum innerdeutschen Recht als Wohnsitz anzusprechen, wenn nur die Mietzahlungen laufend erfolgen, und damit die Wohnung beibehalten wird.

In den VO mit Dänemark und Griechenland wurde der Wortlaut von § 13 Abs. 1 StAnpG übernommen. 2) Es kann auf die Ausführungen zum Wohnsitzbegriff im innerstaatlichen Recht verwiesen werden. 3)

Die Umschreibung des Wohnsitzbegriffes im Abkommen mit der Schweiz weicht von § 13 Abs. 1 StAnpG und von der Formulierung in den anderen Abkommen ab. Art. 8 Abs. 1 des Abkommens lautet:

"Als Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wird der Ort angesehen, wo der Steuerpflichtige eine ständige Wohnung hat und regelmäßig verweilt".

Zu beachten sind die Worte "ständige Wohnung" und "regelmäßig verweilt". Die Voraussetzungen dieser Definition sind dann nicht erfüllt, wenn sich der

-
- | | | |
|----------|--------|-----------------------------------|
| 1) Siehe | DBADFI | Art. 10 Abs. 1 |
| | DBADFR | Art. 13 Abs. 1 |
| | DBADI | Art. 13 |
| | DBADS | Art. 10 Abs. 1 |
| 2) Siehe | DBVDDÄ | Art. 16 Abs. 1, DBVDG § 4 Abs. 1. |
| 3) Siehe | S. 13 | |

Steuerpflichtige während des ganzen Kalenderjahres nicht über einen längeren Zeitraum in seiner Wohnung aufhält. 1)

(2) Die Aufteilungsregel bei Vorliegen eines Doppelwohnsitzes

Da der Wohnsitzbegriff in den Doppelbesteuerungsregelungen im allgemeinen noch ziemlich weit gefaßt ist, ergibt es sich öfters, daß der Steuerpflichtige in den beiden betreffenden Staaten einen Wohnsitz hat. Das Problem der Vermeidung der Doppelbesteuerung wird in diesem Fall unterschiedlich gelöst.

In den Abkommen mit Finnland und Frankreich werden die Steuern in jedem der beiden Staaten zu dem Teil erhoben, der dem Verhältnis der Dauer seines Aufenthaltes in den beiden Staaten während des Steuerjahres entspricht. Dabei ist der Aufenthalt außerhalb der beiden Staaten dem Staat zuzurechnen, dessen Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt. 2)

Im Abkommen mit Italien und in der VO mit Griechenland wird bei Bestehen eines Doppelwohnsitzes das Besteuerungsrecht dem Staat zugesprochen, dessen Staatsangehöriger der Steuerpflichtige ist. 3)

Das Abkommen mit Schweden bestimmt hierzu in Art. 10 Abs. 2, daß die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen treffen werden. Nähere Erläuterungen enthält Abschnitt 14 des Schlußprotokolls:

"Es besteht Übereinstimmung, daß wenn in Fällen doppelten Wohnsitzes (Art. 10 Abs. 2) der Steuerpflichtige an einem Orte den Mittelpunkt seiner Interessen hat, dieser Ort als Wohnsitz des Steuerpflichtigen gelten soll. Ist eine Einigung über den Mittelpunkt der Interessen nicht zu erzielen, so wird ein Wohnsitz nur in dem Staate angenommen, dessen Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt. Für Personen, welche Staatsangehörige beider vertragschließenden Staaten sind, werden in allen Fällen, in denen nach Art. 10 des Abkommens die Staatsangehörigkeit über die Besteuerung entscheidet, die obersten Finanzbehörden von Fall zu Fall Vereinbarungen treffen".

Auch das Abkommen mit der Schweiz 4) teilt im Falle eines Doppelwohnsitzes das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen hat. Soweit sich ein solcher Mittelpunkt nicht feststellen läßt, tritt eine Teilung des Besteuerungsrechts nach näherer Vereinbarung der zuständigen obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten ein.

1) Einzelheiten siehe bei Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 131 f.

2) Siehe DBADFI Art. 10 Abs. 2, DBADFR Art. 13 Abs. 2.

3) Siehe DBADI Art. 13, DBVDG § 4 Abs. 2.

4) Siehe DBADSCH Art. 8 Abs. 2.

In der Verordnung mit Dänemark entscheidet gemäß Art. 16 Abs. 2 bei Doppelwohnsitz in jedem Einzelfall ein besonderes Verständigungsverfahren der beiden Finanzverwaltungen.

(3) Die Vorschriften der Doppelbesteuerungsregelungen bei Fehlen eines Wohnsitzes in beiden Staaten

Soweit ein Wohnsitz in beiden Staaten fehlt, steht das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem der Steuerpflichtige seinen dauernden Aufenthalt hat. Die diesbezüglichen Vorschriften 1) der Doppelbesteuerungsregelungen sind im wesentlichen gleichlautend:

"Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 in keinem der beiden Staaten vor, so gilt als Wohnsitz des Steuerpflichtigen der Ort, an dem er seinen dauernden Aufenthalt hat. Einen dauernden Aufenthalt im Sinne dieser Bestimmungen hat jemand da, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schließen lassen, dort nicht nur vorübergehend zu verweilen",

Besteht auch in keinem der beiden Staaten ein dauernder Aufenthalt, so ist der Staat steuerberechtigt, dessen Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt, lediglich das Abkommen mit der Schweiz und die VO mit Griechenland enthalten diese letzte Bestimmung nicht, was m. E. so auszulegen ist, daß dann die Doppelbesteuerungsregelung nicht eingreift.

4. Die Ausübung des Besteuerungsrechts durch die Bundesrepublik Deutschland

Ziel der Doppelbesteuerungsregelungen ist es, die zwischenstaatliche Doppelbesteuerung durch Abgrenzung der Steuerhoheit der beteiligten Staaten zu vermeiden. Ist dieses Ziel erreicht, so kommt das innerstaatliche Steuerrecht des Staates zum Zuge, der nach den Kollisionsnormen steuerberechtigt ist.

Der RFH 2) hat verschiedentlich festgestellt, daß sich Art und Umfang der Be-

1) Siehe	DBVDDÄ	Art. 16 Abs. 3
	DBADFI	Art. 10 Abs. 3
	DBADFR	Art. 13 Abs. 3
	DBVDG	§ 4 Abs. 3
	DBADI	Art. 13 Ziff. b und c.
	DBADS	Art. 10 Abs. 3
	DBADSCH	Art. 8 Abs. 3

- 2) Urteil vom 25. 4. 1938, RStB1 1934, S. 417;
 3. 10. 1935, RStB1 1935, S. 1399;
 22. 11. 1938, RStB1 1939, S. 312.

steuerung eines zugeteilten Steuergutes nach dem innerstaatlichen Recht richten. Die Bundesrepublik Deutschland ist nach Zuweisung des Steuergutes nicht an die in der Doppelbesteuerungsregelung geltenden Einkunftsart gebunden. Außerdem ist die Art der Steuererhebung dem Inland nach den hier geltenden Bestimmungen freigestellt. 1)

Bei Lizenzgebühren wird im nationalen Bereich in den meisten Fällen keine andere Einkunftsart zuständig sein, als in den Doppelbesteuerungsregelungen; denn wie wir gesehen haben, sind für die Zuteilung zu den Einkunftsarten der Abkommen und Verordnungen weitgehend innerstaatliche Rechtsnormen ausschlaggebend. Lediglich Lizenzgebühren, die nach dem innerstaatlichen Recht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelten, werden hiervon abweichend als sonstige Einkünfte erfaßt.

1) Siehe Weber, IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 125 und Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. A 41 f.

**Übersicht: DIE ZUTEILUNG DES BESTEUERUNGSRECHTS AN DIE BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND BEI LIZENZGEBÜHREN AN
STEUERAUSLÄNDER IN DEN WIEDER ANWENDBAREN DOPPELBESTEUERUNGSREGELUNGEN DES DEUTSCHEN REICHES**

Doppelbesteuerungs- regelung mit:	bei Einkünften aus Gewerbebe- trieb;	bei Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit;	bei Einkünften aus nichtselbständiger Arb. im priv. Dienst;	bei Einkünften aus nichtselb. Arb. im öffentl. Dienst;	bei den sonstigen Einkünften;
Dänemark	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 6;	muß Ausübung u. fester Mittel- punkt im Inl. vorl., gem. Art. 8;	eine besondere Kollisionsnorm fehlt, sie gelten als sonst. Eink.	nach Art. 11 Ziff. b) wird die Doppelbe- steuerung nicht ausgeschlossen	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgeb. und nicht der Bundesrep. zu, gem. Art. 12;
Finnland	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 3;	muß Ausübung u. fester Mittel- punkt im Inl. vorl., gem. Art. 5;	muß Ausübung im Inl. vorliegen gem. Art. 5;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. Art. 6;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenzg. und nicht der Bun- dest. zu, gem. Art. 8;
Frankreich	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 3;	muß Ausübung u. fester Mittelp. im Inl. vorlie- gen, gem. Art. 6;	muß Ausübung im Inland vorliegen gem. Art. 6;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. Art. 7;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenzge- bers und nicht der Bundesrep. zu, gem. Art. 11;
Griechenland	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. § 2;	muß Ausübung u. fester Mittelp. im Inland vorl., gem. § 2 d;	muß Ausübung im Inland vorliegen, gem. § 2 g;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. § 2 h;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenz- geb. und nicht der Bundesrep. zu, gem. § 2;
Italien	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 3;	muß Ausübung u. fester Mittelp. im Inland vorl., gem. Art. 7;	muß Ausübung im Inland vorliegen, gem. Art. 7;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. Art. 7;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenz- geb. und nicht der Bundesrep. zu, gem. Art. 10;
Schweden 1)	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 3;	muß Ausübung u. fester Mittelp. im Inland vorl., gem. Art. 5;	muß Ausübung im Inland vorliegen, gem. Art. 5;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. Art. 6;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenz- geb. und nicht der Bundesrep. zu, gem. Art. 8;
Schweiz	muß eine Betrieb- stätte im Inland bestehen, gem. Art. 3;	muß Ausübung u. fester Mittelp. im Inland vorl., gem. Art. 4;	muß Ausübung im Inland vorliegen, gem. Art. 4;	muß die öffentl. Kasse ihren Sitz im Inland haben, gem. Art. 5;	steht das Besteue- rungsrecht dem Wohn- sitzst. des Lizenz- geb. und nicht der Bundesrep. zu, gem. Art. 7;

1) Dieses Vorkriegsabkommen wurde inzwischen
durch das neue Abkommen vom 17. April 1959
ersetzt. Siehe Seite 123

IV. DIE BEHANDLUNG DER LIZENZGEBÜHREN IN DEN NACHKRIEGSABKOMMEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, DIE ZUM 31. 12. 1959 IN KRAFT WAREN

Dieser Abschnitt erstreckt sich nur auf die Nachkriegsabkommen über die direkten Steuern, die zum 31. 12. 1959 in Kraft waren. Die zeitliche Einschränkung mußte gemacht werden, um die Arbeit zu Ende führen zu können. 6) Folgende Abkommen und Abkommensentwürfe werden deshalb nicht mehr behandelt 1): die Abkommen mit Norwegen und Luxemburg, die im Laufe von 1960 bisher in Kraft getreten sind. Die Abkommensentwürfe mit den Ländern Ägypten, Indien, Pakistan, Schweden 2) und den Niederlanden, die zwar bereits unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert sind. Zu bemerken ist noch, daß außerdem mit den Ländern Belgien, Ceylon, Dänemark 2), Frankreich 2), Griechenland 2), Japan und der Südafrikanischen Union Verhandlungen über den Abschluß eines Abkommens über die direkten Steuern aufgenommen wurden.

1. Die Nachkriegsabkommen der Bundesrepublik Deutschland bis zum 31. 12. 1959 und ihr Geltungsbereich

Bis zum 31. 12. 1959 waren vier Nachkriegsabkommen über die direkten Steuern in Kraft. Es handelt sich um die Abkommen mit Großbritannien und Nordirland vom 18. 8. 1954 3), mit Kanada vom 4. 6. 1956 4), mit Österreich vom 1. 1. 1955 5) und mit den USA vom 22. 7. 1954 7). Diese Nachkriegsabkommen beschränken den persönlichen Geltungsbereich nicht auf die Staatsangehörigen der jeweiligen Vertragsstaaten. 8) Vielmehr ist es nur erforderlich, daß der Steuerpflichtige in einem der beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens unterhält. 9) Als Wohnsitz von juristischen Personen gilt der Ort der Geschäftsleitung. Im Abkommen mit Kanada, Österreich und den USA tritt neben den Ort der Geschäftsleitung noch der statutarische Sitz. 10)

Der sachliche Geltungsbereich erstreckt sich in jedem Fall auf die deutsche

1) Vgl. "Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen der Bundesrepublik", in DB 1960, S. 560 f.

2) Diese geplanten Abkommen werden die bereits bestehenden Doppelbesteuerungsregelungen mit diesen Staaten ersetzen.

3) BStBl 1955 I, S. 233.

4) BStBl 1957 I, S. 420.

5) BStBl 1955 I, S. 557.

6) Siehe den Nachtrag von S. ff, in dem 6 weitere Abkommen behandelt werden.

7) BStBl 1955 I, S. 70.

8) In den Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches herrscht noch das sogenannte Nationalitätsprinzip.

9) Zu den Einzelheiten des Wohnsitzbegriffes dieser Abkommen siehe S.

10) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. 68ff 13, S. Kan. 9, S. Öst 38, S. USA 11.

Einkommen- und Körperschaftsteuer, die für diese Arbeit von Bedeutung sind.

Der räumliche Geltungsbereich erfaßt auf deutscher Seite die Bundesrepublik einschließlich West-Berlin. 1)

2. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten dieser Abkommen

Diesen Abkommen ist gemeinsam, daß sie einen besonderen Artikel 2) enthalten, in dessen Rahmen Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen für die Überlassung immaterieller Werte erfaßt werden. Daneben können diese Vergütungen unter gewissen Voraussetzungen zu den gewerblichen Einkünften gehören. Im folgenden sind deshalb diese beiden Artikel der vier Abkommen zu untersuchen. 3)

a) Die Erfassung der Lizenzgebühren in den besonderen Artikeln

In Abschnitt III der Einführung zu dieser Arbeit wurde der Begriff der Lizenzgebühren bestimmt. Es wurden für den Lizenzvertrag drei kennzeichnende Merkmale aufgestellt. 4):

- (1) Es muß sich um einen Vertrag eigener Art handeln,
- (2) der die Überlassung von Rechten an sogenannten Werken des geistigen und gewerblichen Schaffens zum Gegenstand hat (nämlich Erfindungen, Gebrauchs- und Geschmacksmuster, Warenzeichen und Urheberrechte einschließlich der sogenannten Leistungsschutzrechte),
- (3) und zwar, insbesondere in Abgrenzung zum Rechtskauf, nur die beschränkte Überlassung.

Es ist im einzelnen zu untersuchen, inwieweit die Lizenzgebühren im Sinne dieser Definition den besonderen Artikeln der vier Abkommen zugezählt werden können.

1) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 7, S. Kan 6, S. Öst 38, S. USA 8.

2) Siehe DBADGR Art. VII, DBADKA Art. VIII, DBADÖST Art. 12, DBADUSA Art. VIII.

3) In Abschnitt 14 der deutschen Richtlinien zum Abkommen mit den USA wird ausdrücklich festgestellt, daß es sich in Art. VIII nicht nur um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern auch um bestimmte Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt. Es gehören jedoch auch Lizenzgebühren zu Art. VIII, die nach deutschem Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten. Es wird allerdings äußerst selten der Fall sein, daß ein inländischer Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland Lizenzgebühren zahlt.

4) Siehe S. 2-11

Die besonderen Artikel bringen keine Begriffsbestimmung der Lizenzgebühren. Durch die Worte "Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen" wird jedoch klargestellt, daß sie grundsätzlich sämtliche Gebühren für die Überlassung von immateriellen Werten umfassen. 1) Diese weite Grenzziehung wird noch durch die aufgeführten Beispiele verdeutlicht. Art. VIII des Abkommens mit den USA lautet z. B.:

"Lizenzgebühren (royalties) und andere Vergütungen für die Überlassung des Gebrauchsrechtes an literarischen Urheberrechten, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, Patenten, Mustern, Plänen, geheimen Verfahren und Formeln, Markenrechten und ähnlichen Vermögenswerten und Rechten (einschließlich der Mietgebühren und ähnlicher Vergütungen für die Überlassung von kinematographischen Filmen oder für die Benutzung der gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstung)"

Damit steht fest, daß in den besonderen Artikeln der vier Abkommen neben anderen Vergütungen grundsätzlich alle Lizenzgebühren im Sinne unserer Definition behandelt werden. 2)

Folgende Ausnahmen sind jedoch zu beachten:

- (1) Alle vier Abkommen bringen die generelle Einschränkung, daß die Lizenzgebühren dann nicht zu den besonderen Artikeln gehören, wenn der Lizenzgeber in dem anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte im Sinne des Abkommens unterhält. In diesem Falle werden die Lizenzgebühren den Artikeln über die gewerblichen Einkünfte zugerechnet. Der Umfang dieser generellen Einschränkung ist nicht einheitlich geregelt. Während im Abkommen mit Kanada und Österreich diese Einschränkung nur insoweit eintritt, als die Lizenzgebühren betriebliche Einnahmen der Betriebsstätte darstellen, wird im Abkommen mit Großbritannien die widerlegbare Vermutung aufgestellt, daß die Lizenzgebühren im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsstätte anfallen. Es ist dem Lizenzgeber

1) Vogel stellt zu Art. VIII des Abkommens mit den USA allerdings fest, daß Einkünfte aus der Überlassung betrieblicher Erfahrungen "know how" nicht als "Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen" gelten. Auf diese Einschränkung braucht nicht näher eingegangen zu werden, da Gebühren für die Überlassung gewerblicher Erfahrungen nicht unter den Begriff Lizenzgebühren fallen. Siehe Vogel, Zur Anwendung des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens in der Bundesrepublik Deutschland, RiW 1960, S. 143; Siehe auch S. 2 ff.

2) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 22 ff.; Kan 20 f., Öst 54 f., und Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 841 ff., 848 ff., 1640 ff.

überlassen, den Nachweis zu erbringen, daß dies nicht zutrifft. Das Abkommen mit den USA geht in diesem Punkt noch weiter. Durch das bloße Vorhandensein einer Betriebstätte im Inland wird Artikel VIII ausgeschaltet. Es ist unerheblich, ob die Lizenzgebühren als Einnahmen der Betriebstätte anzusprechen sind oder nicht.

- (2) Gemäß Art. VII 2 b des Abkommens mit Großbritannien werden alle Mieten und Lizenzgebühren für kinematographische Filme nicht in diesem Artikel behandelt. Aus Art. II Abs. 1 Ziff. k ist zu entnehmen, daß diese Vergütungen als "gewerbliche Gewinne" gelten und damit Art. III zuständig ist. Dabei dürfte es unbeachtlich sein, ob die Auswertung der Filme in Lichtspieltheatern oder im Fernsehen erfolgt.

b) Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den gewerblichen Einkünften

In keinem der vier Abkommen werden die Begriffe "Gewerbebetrieb" und "Gewerbliche Einkünfte" definiert. 1) Über die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren entscheidet deshalb das innerstaatliche Recht 2); soweit dem nicht einzelne besondere Vorschriften der Abkommen entgegenstehen. Alle vier Abkommen bringen nun derartige besondere Vorschriften.

Im vorhergehenden Unterabschnitt wurde bereits festgestellt, daß in diesen Abkommen Lizenzgebühren - mit gewissen Differenzierungen - nur dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, wenn der Lizenzgeber im Land des Lizenznehmers eine Betriebstätte im Sinne des Abkommens unterhält.

Die diesbezüglichen Vorschriften werden im folgenden behandelt:

- (1) Artikel VII Abs. 1 des Abkommens mit Großbritannien lautet:

"Zinsen oder Lizenzgebühren, die aus Quellen innerhalb eines der Gebiete von einer in dem anderen Gebiet ansässigen Person bezogen werden, die in diesem anderen Gebiet hierfür steuerpflichtig ist, sind in dem erstgenannten Gebiet steuerbefreit, wenn sie nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit bezogen werden, die die Person durch eine in dem erstgenannten Gebiet belegene Betriebstätte ausübt. Übt die Person eine gewerbliche Tätigkeit durch eine Betriebstätte in dem erstgenannten Gebiet aus, so ist zu vermuten, daß die Zinsen oder Lizenzgebühren im Rahmen dieser gewerblichen Tätigkeit der Betriebstätte anfallen, soweit die Person nicht das Gegenteil nachweist".

1) Siehe hierzu DBADGR Art. III, DBADKA Art. III,
DBADÖST Art. 4, DBADUSA Art. III.

2) Siehe S. 94

Diese Vermutung wird dann zu Recht bestehen, wenn die überlassenen Rechte zum Vermögen der Betriebstätte gehören, oder wenn durch die Betriebstätte die Verhandlungen erfolgen oder sonstige Aufgaben in kaufmännischer oder technischer Hinsicht durchgeführt werden. Andererseits fallen m. E. Lizenzgebühren dann nicht im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der Betriebstätte an, wenn sie nur als sogenannte durchlaufende Posten eingehen, also an den tatsächlichen Lizenzgeber weitergegeben werden. In diesem Falle stellen die Lizenzgebühren keine Betriebseinnahmen dar. 1) Sie zählen dann zu Art. VII des Abkommens. Mieten und Lizenzgebühren für kinematographische Filme werden dagegen nach dem eindeutigen Wortlaut in Art. II Abs. 1 Ziff. k unabhängig davon, ob sie im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der Betriebstätte anfallen oder nicht, in Art. III behandelt. 2)

(2) Art. VIII Abs. 5 des Abkommens mit Kanada lautet:

"Abs. 1, 2 und 3 gelten nicht, wenn die in dem einen Gebiet ansässige Person eine Betriebstätte in dem anderen Gebiet hat und die in diesen Absätzen bezeichneten Einkünfte dieser Betriebstätte zuzurechnen sind; in diesem Fall ist Art. III anzuwenden".

Es wird hier nicht die vom Steuerpflichtigen zu widerlegende Vermutung aufgestellt, daß die Lizenzgebühren betriebliche Einnahmen der Betriebstätte sind; dies ist vielmehr in jedem Einzelfall besonders festzustellen. Die Voraussetzungen hierfür wurden bereits weiter oben erläutert. Fallen die Lizenzgebühren nicht im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der Betriebstätte an, dann zählen sie nicht zu Art. III sondern zu Art. VIII des Abkommens. 3)

(3) Art. 12 Abs. 3 des Abkommens mit Österreich lautet:

"Die Absätze 1 und 2 gelten nicht, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten eine Betriebstätte in dem anderen Staat hat und Einkünfte durch diese Betriebstätte erzielt. In diesem Fall hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (Art. 4)".

Diese Vorschrift stimmt sinngemäß mit Art. VIII Abs. 5 des deutsch-kanadischen Vertrages überein. Es kann auf die hierzu gemachten Ausführungen verwiesen werden. 4)

1) Vgl. hierzu die Ausführungen auf S. 75 ff.

2) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 23.

3) Siehe Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. Kan 21.

4) Siehe S. 113-89

(4) Art. VIII Ziff. b des Abkommens mit den USA lautet:

"Lizenzgebühren und andere Vergütungen sind

b) in der Bundesrepublik steuerbefreit, wenn sie eine Person mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, eine amerikanische Körperschaft oder ein anderer amerikanischer Rechtsträger bezieht, die keine Betriebstätte in der Bundesrepublik haben".

Danach ist es unbeachtlich, ob die Lizenzgebühren als Betriebseinnahmen der Betriebstätte zu werten sind oder nicht. Sie werden grundsätzlich als gewerbliche Einkünfte behandelt, wenn der Lizenzgeber im Land des Lizenznehmers eine Betriebstätte im Sinne des Abkommens unterhält. 1)

Abschließend ist noch die Frage zu prüfen, ob der Grundsatz der weiten Auslegung des § 49 EStG 2) im Rahmen dieser vier Nachkriegsabkommen anzuwenden ist. Die höchsten Steuergerichte haben in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, daß die inländischen Einkünfte des ausländischen Gewerbetreibenden ohne inländische Betriebstätte oder inländischem Vertreter so zu versteuern sind, als ob sie außerhalb eines Gewerbebetriebs angefallen wären. Nach dieser Rechtsprechung treten die subjektiven Momente zurück. Für die Bundesrepublik besteht nur der objektive Sachverhalt, daß ein Steuerausländer Lizenzgebühren aus dem Inland erhält.

Die Bundesrepublik hat danach die Möglichkeit, "gewerbliche Lizenzgebühren" den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit oder aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Wir haben gesehen, daß die wieder anwendbaren Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches diese Möglichkeit mit einer gewissen Einschränkung zulassen. 3) Die vier Nachkriegsabkommen schließen eine Anwendung dieser Rechtsprechung grundsätzlich aus. Die Lizenzgebühren können nämlich hier nur den besonderen Artikeln oder den gewerblichen Einkünften zugeordnet werden. Die Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart würde dem eindeutigen Wortlaut dieser Abkommen widersprechen. Soweit dem Verfasser bekannt ist, wird diese Auffassung von der Finanzverwaltung geteilt.

3. Die Kollisionsnormen in diesen beiden Einkunftsarten der vier Nachkriegsabkommen

Entsprechend der Vertragsübung in Mitteleuropa findet im Abkommen mit Österreich die Methode der Aufteilung 4) des gesamten Steuergutes zwischen den

1) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. USA 25.

2) Zu den Einzelheiten siehe S. 38 ff.

3) Siehe S. 95 ff.

4) Siehe S. 88

vertragschließenden Staaten Anwendung.

In den Verträgen mit den USA, mit Großbritannien und mit Kanada kam es dagegen zu einer **zweigleisigen** Regelung, nämlich einer gleichzeitigen Anwendung der Aufteilungs- und der Anrechnungsmethode 1), da dem damals geltenden innerdeutschen Steuerrecht das Verrechnungsverfahren noch fremd war. Auf das Auswirken dieser beiden Methoden braucht hier nicht eingegangen zu werden. In dieser Arbeit ist nämlich lediglich die Auswirkung dieser Abkommen auf die beschränkte deutsche Steuerpflicht von Interesse.

a) Die Kollisionsnorm in den besonderen Artikeln

In den besonderen Artikeln der vier Nachkriegsabkommen wird grundsätzlich das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers zugesprochen. Das bedeutet, daß die Bundesrepublik als Ursprungsstaat auf ihren Steueranspruch verzichtet.

Von diesem Grundsatz bestehen jedoch folgende Ausnahmen:

- (1) In allen vier Nachkriegsabkommen ist in den besonderen Artikeln eine sogenannte Mißbrauchsklausel 2) enthalten, um eine Gewinnverlagerung durch unangemessen hohe Lizenzgebühren zu verhindern. Während die Abkommen mit Kanada und Großbritannien nur an den objektiven Tatbestand der unangemessen hohen Lizenzgebühren anknüpfen, wird in den Abkommen mit Österreich und den USA durch die Worte "mißbräuchlich vereinbart" ausdrücklich auf das Moment der Steuerunehrlichkeit hingewiesen. Die Vorteile der Abkommen haben nur für den Teil der Lizenzgebühren Geltung, der einer angemessenen Gegenleistung entspricht. Der darübergehende Betrag kann von beiden Staaten nach den nationalen Vorschriften besteuert werden. M.E. wird sich die Mißbrauchsklausel nur in seltenen Fällen auswirken. Der Finanzverwaltung wird ein Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung nur auffallen, wenn es ganz offensichtlich ist. Außerdem fehlt in der Regel der nötige Anreiz zu derartigen Vereinbarungen, da zu den anderen Staaten kein hohes Gefälle in der nationalen Steuerbelastung besteht.
- (2) Das Abkommen mit Großbritannien knüpft die Anwendung von Art. VII noch an die Bedingung, daß die Lizenzgebühren im Wohnsitzstaat des Lizenzgebers steuerpflichtig sind. Korn-Dietz 3) führen hierzu aus, daß dabei offensichtlich an

1) Siehe S. 87

2) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 24, S. Kan 21, S. Öst 55, S. USA 23 und Schmitz, Internationales Steuerrecht, S. 843, 850, 855.

3) Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 24.

keine tatsächlich im Wohnsitzland durchgeführte oder bevorstehende Besteuerung gedacht ist, sondern nur an die Möglichkeit einer Besteuerung nach Maßgabe des dort geltenden Steuerrechts.

- (3) Das Abkommen mit Kanada bringt in Art. VIII gewichtige Ausnahmen vom Wohnsitzprinzip. Das Ursprungsland darf gewerbliche Lizenzgebühren mit 15 v.H. und Lizenzgebühren für Filmrechte (einschließlich der Ausstrahlungsrechte für das Fernsehen) mit 10 v.H. besteuern. In der Bundesrepublik bewirkt die Kollisionsnorm des Art. VIII für diesen Teil der Lizenzgebühren damit lediglich eine Herabsetzung der Abzugsteuer nach § 50a EStG von 25 v.H. auf 15 v.H. und auf 10 v.H.

Im folgenden ist noch auf den Wohnsitzbegriff 1) dieser vier Nachkriegsabkommen einzugehen. Außerdem sind zwei Sonderfälle zu behandeln, nämlich der Steuerpflichtige hat in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der beiden Vertragsstaaten ein steuerliches Domizil.

- (1) In den Abkommen mit Großbritannien, Kanada und den USA werden jeweils in Art. II die den Abkommen eigenen Begriffe vollständig aufgeführt. 2) Die für das steuerliche Domizil maßgebenden Begriffe sind in Art. II in keinem dieser Abkommen definiert. Es kommt deshalb die Vorschrift zur Anwendung, wonach jeder Begriff, der nicht ausdrücklich in den Abkommen bestimmt ist, nach den innerstaatlichen Gesetzen der Vertragsstaaten auszulegen ist.

Bei natürlichen Personen ist demnach auf deutscher Seite der Wohnsitzbegriff 3) gemäß § 13 StAnpG und als Ersatztatbestand der gewöhnliche Aufenthalt 4) gemäß § 14 StAnpG maßgebend. Auf Seiten der drei Vertragsstaaten gelten deren innerstaatliche Vorschriften. Einzelheiten sollen hierzu nicht gebracht werden.

Nichtnatürliche Personen haben ihr steuerliches Domizil in der Bundesrepublik, da hier der Ort der Geschäftsleitung gemäß § 15 Abs. 1 StAnpG 5) maßgebend ist. In den Abkommen mit Kanada und den USA ist für die Bundesrepublik auch der Sitz 6) gemäß § 15 Abs. 3 StAnpG heranzuziehen. Für die drei Vertragsstaaten kommt als steuerliches Domizil dagegen nur der Ort der Geschäftsleitung in Frage. Wie schon erwähnt wurde, richtet sich die Auslegung dieses Begriffes nach den innerstaatlichen Vorschriften dieser Staaten.

1) Wohnsitzprinzip im umfassenderen Sinne.

2) Vgl. hierzu Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 10, S. Kan 9, S. USA 10.

3) Siehe S. 15 ff.

4) Siehe S. 15

5) Siehe S. 15 ff.

6) Siehe S. 15 ff.

Im Abkommen mit Österreich werden dagegen diese Begriffe definiert. Die Begriffe Wohnsitz (Art. 1 Abs. 2), gewöhnlicher Aufenthalt 1) (Ziff. 2 zu Art. 1 des Schlußprotokolls) und der Ort der Geschäftsleitung bzw. Sitz des Unternehmens (Art. 1 Abs. 3) stimmen mit den innerdeutschen Definitionen überein.

- (2) In den Abkommen mit Großbritannien, Kanada und den USA ist es leicht möglich, daß der Steuerpflichtige in beiden Staaten ein steuerliches Domizil hat. Wie wir gesehen haben, ist für die maßgeblichen Begriffe das innerstaatliche Recht ausschlaggebend, wodurch sich Überschneidungen ergeben können. In diesem Falle sind die Kollisionsnormen der einzelnen Artikel dieser Abkommen nicht anzuwenden. Es besteuert vielmehr jedes Land den Steuerpflichtigen nach den innerstaatlichen Vorschriften. Gemäß der Generalklausel dieser Abkommen wird eine Doppelbesteuerung auf beiden Seiten durch das Anrechnungsverfahren vermieden. 2)

Das Abkommen mit Österreich trifft eine hiervon abweichende Regelung. Art. 16 lautet:

"Wenn eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, so ist, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten sich nach Art. 21 verständigen."

Besteht in einem Vertragsstaat ein Wohnsitz, im anderen nur ein gewöhnlicher Aufenthalt, so gilt Art. 16 nicht, denn der gewöhnliche Aufenthalt ist nur ein Ersatztatbestand gegenüber dem Wohnsitz. Der letztere schließt daher den gewöhnlichen Aufenthalt als Norm zur Begründung des Besteuerungsrechts aus. 3) Bei nichtnatürlichen Personen wird ein steuerliches Domizil in beiden Vertragsstaaten sich nicht ergeben, da der Begriff Ort der Geschäftsleitung einheitlich geregelt ist. Der statuarische Sitz kommt nur dann als Anknüpfungsmoment in Frage, wenn sich in keinem der beiden Staaten ein Ort der Geschäftsleitung feststellen läßt.

1) Die gesetzliche Fiktion, daß ein sechsmonatiger Aufenthalt stets einen gewöhnlichen Aufenthalt begründet, gilt in diesem Doppelbesteuerungsabkommen nicht.

2) Siehe hierzu DBADGR Art. XVI
DBADKA Art. XVI
DBADUSA Art. XV.

3) Siehe hierzu Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. Öst 59.

- (3) Hat die natürliche oder nichtnatürliche Person in keinem der beiden Staaten ein steuerliches Domizil, so findet keines der vier Abkommen Anwendung. Der Steuerpflichtige kann die Vorteile des Abkommens nicht für sich geltend machen.

b) Die Kollisionsnormen bei den gewerblichen Einkünften

Soweit Lizenzgebühren zu den gewerblichen Einkünften der vier Nachkriegsabkommen gehören, steht das Besteuerungsrecht nur dann der Bundesrepublik zu, wenn der Lizenzgeber hier eine Betriebstätte im Sinne des Abkommens unterhält und die Lizenzgebühren im Rahmen dieser Betriebstätte anfallen.

Wie schon erwähnt wurde 1), weichen die Abkommen mit den USA und Großbritannien hinsichtlich der zweiten Voraussetzung von diesem Grundsatz ab. Im Abkommen mit den USA (Art. VIII Ziff. b) ist nicht erforderlich, daß die Lizenzgebühren Betriebseinnahmen der inländischen Betriebstätte darstellen. Es genügt allein das Vorliegen einer Betriebstätte in der Bundesrepublik, damit dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zugesprochen wird. Das Abkommen mit Großbritannien geht von der widerlegbaren Vermutung aus, daß die Lizenzgebühren durch die inländische Betriebstätte erzielt werden. Gelingt es dem Lizenzgeber nicht, das Gegenteil nachzuweisen, so ist der Quellenstaat steuerberechtigt, in unserem Falle also die Bundesrepublik. In diesen vier Abkommen 2) wird als Betriebstätte eine feste Geschäftseinrichtung angesehen, in der sich die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise vollzieht. Diese allgemeine Begriffsbestimmung wird noch durch eine Aufzählung der wesentlichen Erscheinungsformen der Betriebstätte erläutert. Die Einzelheiten des Betriebstättenbegriffes können hier nicht gebracht werden.

Zu erwähnen ist noch, daß diese vier Nachkriegsabkommen besondere Vorschriften für den Fall bringen, daß in beiden Staaten Betriebstätten bestehen. Diese Vorschrift hat im wesentlichen folgenden Wortlaut:

"Ist ein Unternehmen eines der Gebiete in dem anderen Gebiete durch eine dort belegene Betriebstätte gewerblich tätig, so sind dieser Betriebstätte diejenigen gewerblichen Gewinne zuzuweisen, die sie in diesem anderen Gebiet erzielen konnte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befaßte und mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen tätigte."

1) Siehe S. 114 f. und 116 f.

2) Vgl. Korn-Dietz, Doppelbesteuerung, S. GBrit 13 ff., S. Kan 10 ff., S. Öst 41 ff.

Es herrscht danach der Grundsatz, daß der anteilige Gewinn der inländischen Betriebsstätte nach der direkten Methode zu ermitteln ist, also eine fiktive Selbständigkeit der inländischen Betriebsstätte angenommen wird. Die Einzelheiten dieses Verfahrens zu erörtern würde hier zu weit führen.

4. Die Ausübung des Besteuerungsrechts durch die Bundesrepublik Deutschland

Wir haben bereits erwähnt, daß sich Art und Umfang der Besteuerung eines zugeteilten Steuergutes nach dem innerstaatlichen Recht richten. Die Bundesrepublik ist nach Zuweisung des Steuergutes nicht an die in der Doppelbesteuerungsregelung geltende Einkunftsart gebunden. Außerdem ist die Art der Steuererhebung dem Inland nach den hier geltenden Bestimmungen freigestellt. 1)

In den behandelten vier Nachkriegsabkommen ist dieser Grundsatz bei beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren zu beachten, die den besonderen Artikeln zugerechnet werden. Nach der Kollisionsnorm in diesen besonderen Artikeln ist allerdings die Bundesrepublik in der Regel nicht steuerberechtigt. Lediglich im Verhältnis zu Kanada und durchwegs bei ungerechtfertigt hohen Lizenzgebühren steht der Bundesrepublik ein bestimmtes Besteuerungsrecht zu. In diesen Fällen sind die beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebühren den entsprechenden Einkunftsarten des § 49 EStG zuzuordnen. Abgesehen von der Einschränkung des inländischen Steuersatzes im Abkommen mit Kanada ist die Steuererhebung hinsichtlich des Umfangs und der Art dem Inland nach den hier geltenden Bestimmungen freigestellt.

1) Vgl. die auf S.108 angegebene Rechtsprechung

Übersicht: 1) DIE ZUTEILUNG DES BESTEUERUNGSRECHTS AN DIE BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND BEI LIZENZGEBÜHREN AN STEUERAUSLÄNDER IN DEN NACHKRIEGSABKOMMEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Doppelbesteuerungsabkommen mit:	bei den gewerblichen Einkünften:	in den besonderen Artikeln:
Großbritannien und Nordirland	muß im Inland eine Betriebsstätte vorliegen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen. Für das letztere besteht eine widerlegbare Vermutung gem. Art. III und VII;	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; soweit die Lizenzgebühren unangemessen hoch sind, ist die Bundesrepublik auch steuerberechtigt, gem. Art. VII;
Kanada	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen, gem. Art. III und VIII;	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; soweit die Lizenzgebühren unangemessen hoch sind (mißbräuchlich vereinbart), ist die Bundesrepublik auch steuerberechtigt, gem. Art. VIII;
Österreich	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen, gem. Art. 4 und 12;	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; soweit die Lizenzgebühren unangemessen hoch sind, ist die Bundesrepublik auch steuerberechtigt, gem. Art. 12;
USA	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen, wobei es ohne Bedeutung ist, ob die Lizenzgebühren Betriebseinnahmen der Betriebsstätte darstellen oder nicht, gem. Art. III und VIII,	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; soweit die Lizenzgebühren unangemessen hoch sind (mißbräuchlich vereinbart), ist die Bundesrepublik auch steuerberechtigt, gem. Art. VIII,

1) Hinsichtlich der weiteren Nachkriegsabkommen
siehe Übersicht zum Nachtrag auf Seite 129

IV a. NACHTRAG - BERÜCKSICHTIGUNG DER WEITEREN NACHKRIEGSABKOMMEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND BIS JULI 1961

Vom 31. Dezember 1959 bis Juli 1961 sind 6 neue Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik in Kraft getreten und zwar handelt es sich um die Abkommen mit den Staaten Indien 1), Luxemburg 2), Niederlande 3), Norwegen 4), Pakistan 5) und Schweden 6). Weiterhin ist von Bedeutung, daß der Steuerausschuß der OEEC mit einem dritten 7) und vierten 8) Bericht das Musterabkommen abgeschlossen hat.

Die Ausarbeitung dieses Musterabkommens wurde im März 1956 begonnen. Der Steuerausschuß setzt sich aus Steuerexperten von 18 Staaten zusammen. Man kann behaupten, daß die Arbeit des Steuerausschusses überaus erfolgreich ist, denn in den neuen Doppelbesteuerungsabkommen werden die Empfehlungen des Steuerausschusses weitgehend berücksichtigt. In seinem letzten Bericht vom August 1961 hat sich der Steuerausschuß auch mit der Behandlung der Lizenzgebühren befaßt.

Die Abkommen mit Luxemburg, den Niederlanden, Norwegen, Pakistan und Schweden folgen hinsichtlich der Behandlung der Lizenzgebühren weitgehend der Empfehlung des Steuerausschusses. Lediglich das Abkommen mit Indien macht

-
- 1) Der Vertragsabschluß war am 18. März 1959, in Kraft getreten ist das Abkommen am 13. Oktober 1960; siehe Debatin, Das deutsch-indische Doppelbesteuerungsabkommen, in DB 1960 Nr. 33 S. 928 ff.
 - 2) Der Vertragsabschluß war am 23. August 1958, in Kraft getreten ist das Abkommen am 6. Juni 1960; siehe NWB Fach 2 S. 1009.
 - 3) Der Vertragsabschluß war am 15. Juni 1959, in Kraft getreten ist das Abkommen am 18. September 1960; siehe Debatin, Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und den Niederlanden, in DB 1960 Nr. 39 S. 1108 ff.
 - 4) Der Vertragsabschluß war am 18. November 1958, in Kraft getreten ist das Abkommen am 4. Mai 1960; siehe NWB Fach 2, S. 1009.
 - 5) Der Vertragsabschluß war am 7. August 1958, in Kraft getreten ist das Abkommen am 5. November 1960; siehe Debatin, Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und Pakistan, in DB 1960 Nr. 45 S. 1284 ff.
 - 6) Der Vertragsabschluß war am 17. April 1959, in Kraft getreten ist das Abkommen am 17. September 1960; siehe Debatin, Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und dem Königreich Schweden, im Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1960 Nr. 5 S. 118 ff.
 - 7) The Elimination of Double Taxation - Third Report of the Fiscal Committee of the OEEC, Paris 1960.
 - 8) The Elimination of Double Taxation - Fourth Report of the Fiscal Committee of the OEEC, Paris 1961.

hiervon eine Ausnahme. Es wird deshalb gesondert in einem eigenen Abschnitt behandelt, 1)

1. Die Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu den Einkunftsarten dieser neuen Nachkriegsabkommen

Im Hinblick auf die erhebliche Bedeutung zwischenstaatlicher Lizenzverträge hat der Steuerausschuß der OEEC einen besonderen Artikel für Lizenzverträge vorgesehen, nämlich Art. XXII des Musterabkommens 2). Von einer Ausnahme abgesehen, werden deshalb Lizenzgebühren nur diesem besonderen Artikel zugerechnet. Nach Abs. 4 des Art. XXII besteht die Ausnahme darin, daß Lizenzgebühren dann zu den gewerblichen Einkünften zählen, wenn der Lizenzgeber in dem anderen Vertragsstaat in dem die Lizenzgebühren anfallen, eine Betriebsstätte unterhält welche effektiv mit der Lizenzvergabe zusammenhängt.

Alle Nachkriegsabkommen 3) der Bundesrepublik - ausgenommen das Abkommen mit Indien, das wie bereits gesagt gesondert behandelt wird -, befolgen diese Empfehlung des Fiscal Committee. Die Lizenzgebühren können damit in diesen Abkommen nur im Rahmen des besonderen 4) Artikel oder unter der bestimmten Voraussetzung als gewerbliche Einkünfte erfaßt werden. Die Frage unter welcher Voraussetzung im einzelnen die Lizenzgebühren zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, ist in den Abkommen mit Luxemburg, den Niederlanden, Norwegen und Schweden analog geregelt wie in den bereits behandelten Verträgen mit Kanada und Österreich 5). Das Abkommen mit Pakistan folgt in diesem Punkt der Bestimmung des Abkommens mit Großbritannien 6).

Der Begriff der Lizenzgebühren ist sowohl in Art. XXII Abs.2 des Musterabkommens 7) als auch in den besonderen Artikeln dieser neuen Abkommen so weit

1) Siehe S. 127

2) Zum Text des Art. XXII siehe S.29 des vierten Berichtes, zu den Erläuterungen S. 51 ff.

3) Zu den bereits behandelten vier Nachkriegsabkommen siehe S.112 ff.

4) Siehe hierzu im Abkommen mit

Luxemburg	Art. 15
Niederlande	Art. 15
Norwegen	Art. 14
Pakistan	Art. VIII
Schweden	Art. 11

5) Siehe S. 115 f.

6) Siehe S. 114 f.

7) Siehe a. a. O.

gehalten, daß er neben anderen Vergütungen auch die Lizenzgebühren im Sinne unserer Definition erfaßt 1).

2. Die Kollisionsnormen dieser neuen Nachkriegsabkommen

In Art. XXII Abs. 1 2) des Musterabkommens des Fiscal Committee gilt für Lizenzgebühren grundsätzlich das Wohnsitzprinzip. Entsprechend dieser Empfehlung enthält der besondere Artikel dieser neuen Nachkriegsabkommen die Bestimmung, daß der Vertragsstaat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Lizenzgebühren hat, in dem sich der Wohnsitz des Lizenzgebers befindet 3). Der deutsche Lizenznehmer kann danach die Lizenzgebühren ohne den Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG auszahlen, soweit ihm das zuständige Finanzamt die erforderliche Freistellungsge-
nehmigung nach § 73 h EStDV ausstellt. 4) Folgende Ausnahmen sind jedoch zu be-
achten:

- (1) das Abkommen mit Pakistan enthält in Art. VIII Abs. 2 eine sog. Mißbrauchs-
klausel. Danach gilt die Befreiung der Lizenzgebühren im Ursprungsstaat nur
für den Teil, der einer angemessenen Gegenleistung entspricht. Der darüber-
hinausgehende Teil unterliegt freier Besteuerung durch die Vertragsstaaten. 5)
- (2) Entsprechend dem Art. XVI des Musterabkommens des Fiscal Committee 6) ent-
halten diese neuen Nachkriegsabkommen spezielle Artikel, die sich mit der

1) Siehe S. 9

2) Art. XXII Abs. 1 des Musterabkommens lautet:

"Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Con-
tracting State shall be taxable only in that other State."

3) Siehe im Abkommen mit

Luxemburg	Art. 15	Abs. 1
Niederlande	Art. 15	Abs. 1
Norwegen	Art. 14	Abs. 1
Pakistan	Art. VIII	Abs. 1
Schweden	Art. 11	Abs. 1

Die bereits behandelten 4 Nachkriegsabkommen folgen auch diesem Grundsatz,
siehe hierzu S. 116 ff.

4) Zu diesem Verfahren siehe S. 52/53

5) Vgl. S. 117 und

Korn-Dietz, 2. Auflage, zu Art. VIII des Abkommens mit Pakistan, S. 35.

6) Third Report of the Fiscal Committee 1960, S. 24.

Korrektur von Gewinnverlagerungen bei verflochtenen Unternehmen befassen. 1) Jeder Vertragsstaat "hat das Recht, das Betriebsergebnis eines Unternehmens mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren, wenn es seinen rechtlichen oder finanziellen Einfluß auf ein Unternehmen im anderen Staat dazu benützt, diesem Bedingungen aufzuerlegen oder mit ihm zu vereinbaren, die ein unabhängiges Unternehmen nicht annehmen würde". 2) Erlegt z.B. eine Muttergesellschaft in einem dieser Vertragsstaaten ihrer juristisch selbständigen inländischen Tochtergesellschaft Lizenzverpflichtungen auf, um eine Gewinnverlagerung zu konstruieren, so kann der deutsche Fiskus entsprechende Gewinnkorrekturen bei der deutschen Tochtergesellschaft vornehmen (Schätzung nach § 217 AO; verdeckte Gewinnausschüttung § 6 Abs. 1 KStG) 3).

- (3) Das Abkommen mit Luxemburg bringt in Art. 15 Abs. 3 einen gewissen Besteuerungsvorbehalt für den Quellenstaat, 4) Wird im Ursprungsstaat der Lizenzgebühren eine Abzugsteuer (an der Quelle) erhoben, so kann dieser Staat diesen Steuerabzug vornehmen, allerdings nur bis zur Höhe von 5 %. Die Abzugsteuer nach § 50 a EStG kann damit in der Bundesrepublik in Höhe von 5 % einbehalten werden. Nach Art. 20 Abs. 2 des Abkommens wird jedoch die vom Ursprungsstaat erhobene Quellensteuer bei der späteren Versteuerung der Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat auf die Steuerschuld angerechnet.

Zählen die Lizenzgebühren zu den Einkünften einer inländischen Betriebstätte des Lizenzgebers, so ist das Ursprungsprinzip maßgebend. Der Betriebstättenstaat kann die Einkünfte der Betriebstätte besteuern. 5) Zu erwähnen ist noch, daß im Verhält-

1) Siehe im Abkommen mit

Luxemburg	Art. 6
Niederlande	Art. 6
Norwegen	Art. 5
Pakistan	Art. IV
Schweden	Art. 6

2) Siehe Korn-Dietz, 2. Auflage, Vorbemerkung S. 107.

3) Zu weiteren Einzelheiten siehe Korn-Dietz, 2. Auflage, Vorbemerkung S. 106 f.

4) Eine ähnliche Regelung ist in dem bereits behandelten Abkommen mit Kanada enthalten, siehe hierzu S. 115.

5) Siehe hierzu S. 120 ff und im Abkommen mit

Luxemburg	Art. 5	Abs. 1
Niederlande	Art. 5	Abs. 1
Norwegen	Art. 3	Abs. 1
Pakistan	Art. III	Abs. 1
Schweden	Art. 5	Abs. 1

nis zwischen Hauptniederlassung und Betriebstätte die Vereinbarung von Lizenzzahlungen steuerlich nicht anerkannt wird. Lizenzgebühren die eine inländische Betriebstätte an die ausländische Hauptniederlassung zahlt, dürfen daher den steuerlichen Gewinn der Betriebstätte nicht mindern. Dies ergibt sich eindeutig aus den Erläuterungen zu Art. XV des Musterabkommens der OEEC 1); außerdem wurde dies zum Teil in den Abkommen ausdrücklich erwähnt. 2)

3. Die Behandlung der Lizenzgebühren im Doppelbesteuerungsabkommen mit Indien

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Indien geht bei der Behandlung von Lizenzgebühren eigene Wege. Es weicht in diesem Punkt sowohl von den Nachkriegsabkommen als auch von den wieder anwendbaren Vorkriegsabkommen ab.

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Indien enthält keinen besonderen Artikel dem Lizenzgebühren grundsätzlich zugerechnet werden; andererseits fehlt auch ein Artikel für sonstige Einkünfte wie in den Doppelbesteuerungsregelungen des Deutschen Reiches, in dem alle Einkünfte behandelt werden, die nicht den speziellen Einkunftsarten zugezählt werden können.

Nach Art. III Abs. 3 des Abkommens 3) steht lediglich fest, daß Lizenzgebühren für die Überlassung kinematographischer Filme stets als gewerbliche Einkünfte behandelt werden. Die Bundesrepublik kann deshalb diese Lizenzgebühren nur dann steuerlich erfassen, wenn sie als Einkünfte einer inländischen Betriebstätte gelten.

Alle sonstigen Lizenzgebühren werden dagegen in diesem Abkommen nicht besonders behandelt. Sie könnten lediglich noch als Einkünfte aus Arbeit gem. Art. XII des Abkommens angesehen werden. Es ist hier jedoch der von der Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz der weiten Auslegung von § 49 EStG zu beachten. 4) Nach dieser Rechtsprechung treten bei der beschränkten Steuerpflicht die subjektiven Momente zurück. Für die Bundesrepublik besteht nur der objektive Sachverhalt, daß ein Steuerausländer Lizenzgebühren aus dem Inland erhält. In allen zwischenstaat-

1) Siehe Third Report of the Fiscal Committee, S. 36-38.

2) Vgl. Korn-Dietz, 2. Auflage, Vorbemerkung S. 94 und in den Abkommen mit

Luxemburg	Art. 5 Abs. 2 SP Ziff. 10
Niederlande	Art. 5 Abs. 2 SP Ziff. 6
Norwegen	Art. 3 Abs. 2
Schweden	Art. 5 Abs. 3

3) Siehe Korn-Dietz, 2. Auflage, Erläuterungen zu Art. III des Abkommens mit Indien.

4) Zu den Einzelheiten siehe S.38 ff, S. 94 und S. 116 f,

lichen Doppelbesteuerungsregelungen der Bundesrepublik hatte dieser Grundsatz, was die Lizenzgebühren betrifft, keine Auswirkung. 1) Im Abkommen mit Indien dagegen kann die Bundesrepublik gem. § 49 EStG einen Besteuerungsanspruch geltend machen. Der steuerliche Tatbestand des § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG ist nämlich dann erfüllt, wenn ein Steuerausländer mit Wohnsitz in Indien, Lizenzgebühren aus der Bundesrepublik bezieht, die auf der Verwertung des Lizenzrechts in einer inländischen Betriebstätte beruhen. 2)

1) Siehe S. 94 und S. 117.

2) Zu dem Inhalt des Wortes "Betriebstätte" im Rahmen von § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG, siehe Erläuterungen auf S. 25 ff.

Übersicht: DIE ZUTEILUNG DES BESTEUERUNGSRECHTS AN DIE BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND BEI LIZENZGEBÜHREN
AN STEUERAUSLÄNDER IN DEN NACHKRIEGSABKOMMEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Doppelbesteuerungsabkommen mit:	bei den gewerblichen Einkünften:	in den besonderen Artikeln:
Luxemburg	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen gem. Art. 5 und 15.	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; Besteuerungsvorbehalt für die Bundesrepublik jedoch 5 % gem. Art. 15, außerdem Gewinnkorrekturen gem. Art. 6.
Niederlande	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen gem. Art. 5 und 15.	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu gem. Art. 15; nach Art. 6 Gewinnkorrekturen möglich.
Norwegen	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen gem. Art. 3 und 14.	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu gem. Art. 14; nach Art. 5 Gewinnkorrekturen möglich.
Pakistan	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen. Für das letztere besteht eine widerlegbare Vermutung gem. Art. VIII und Art. III.	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu; soweit die Lizenzgebühren unangemessen hoch sind, ist die Bundesrepublik auch steuerberechtigt gem. Art. VIII.
Schweden	muß im Inland eine Betriebsstätte bestehen und die Lizenzgebühren müssen Betriebseinnahmen dieser Betriebsstätte darstellen gem. Art. 5 und Art. 11.	steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers und nicht der Bundesrepublik zu gem. Art. 11; nach Art. 6 Gewinnkorrekturen möglich.
Indien	nach Art. III Abs. 3 kann die Bundesrepublik Lizenzgebühren für die Überlassung kinematografischer Filme besteuern, wenn diese als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte anzusehen sind.	alle sonstigen Lizenzgebühren können in der Bundesrepublik im Rahmen von § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG steuerlich erfaßt werden. Das Abkommen enthält für diese Lizenzgebühren keine Kollisionsnorm.

D. SCHLUSSBETRACHTUNG

Wir haben im ersten Hauptteil gesehen, daß beschränkt steuerpflichtige Lizenzgebühren nach den Vorschriften des nationalen Außensteuerrechts grundsätzlich in der Bundesrepublik erfaßt werden.

Im zweiten Hauptteil sind wir zu dem Ergebnis gekommen, daß dieser umfassende nationale Besteuerungsanspruch durch Doppelbesteuerungsregelungen eingeschränkt und damit eine zwischenstaatliche Doppelbesteuerung vermieden oder zumindest gemildert wird. Dadurch wird zweifelsohne der Austausch von kulturellen und gewerblichen Gütern in begrüßenswerter Weise gefördert.

Während ihrer Tagung vom 17. und 18. Mai 1960 hat der Conseil der Internationalen Handelskammer in Genf 1) zu der Besteuerung von Lizenzgebühren Stellung genommen und unter anderem folgenden Grundsatz aufgestellt:

"The ICC's Commission on Taxation, having made a study of the international tax treatment of royalties, has reached the conclusion that the interests of both suppliers and users, especially those in developing territories, would best be served by allocation of exclusive taxing rights over royalties to the country from which the knowledge or inspiration is derived."

Das Besteuerungsrecht auf Lizenzgebühren soll also dem Staat zustehen, in dem der Lizenzgeber sein steuerliches Domizil hat. Die in dieser Arbeit behandelten Doppelbesteuerungsregelungen werden dieser Forderung nicht ganz gerecht. Sie sprechen das Besteuerungsrecht nicht in jedem Falle dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers zu.

Es ist abzuwarten, ob sich diese Forderung der Internationalen Handelskammer in vollem Umfang in den künftigen Doppelbesteuerungsabkommen durchsetzen wird.

1) Vgl. I. F. A. News, August 1960, S. 6.

URTEILSREGISTER

RFH vom 7. 7.1927,	RStBl 1927, S. 201	21
	S. 200	22, 29
" " 7. 2.1929,	" 1929, S. 193	39, 40, 42
" " 17. 6.1930,	" 1930, S. 687	18
" " 12.11.1930,	" 1931, S. 234	38
" " 17. 6.1931,	" 1931, S. 814	30
" " 1. 7.1931,	Amtl. Sammlung, Bd. 29, S. 119	30, 40
" " 12. 5.1932,	RStBl 1932, S. 581	23
" " 7. 6.1932,	" 1932, S. 740	23
" " 28. 6.1932,	" 1932, S. 742	21, 18
" " 1. 2.1933,	" 1933, S. 426/425	18, 30
" " 12. 6.1934,	" 1934, S. 946	18
" " 25. 4.1935,	" 1935, S. 942	38
" " 29. 4.1935,	" 1935, S. 942	18
" " 30. 4.1935,	" 1935, S. 840	36
" " 19. 6.1935,	" 1935, S. 1191	14
" " 3.10.1935,	" 1935, S. 1399	12, 88, 109
" " 24. 6.1936,	" 1936, S. 762	13
" " 14. 7.1936,	" 1937, S. 340	25
" " 29. 7.1936,	" 1936, S. 1082	34
" " 5. 8.1936,	" 1936, S. 1132	20, 21, 38
" " 13.10.1936,	" 1937, S. 341	25
" " 13. 7.1937,	" 1937, S. 1020	25
" " 26.10.1937,	" 1938, S. 46	42
" " 25. 4.1938,	" 1938, S. 417	109
" " 25.11.1938,	" 1939, S. 312	109
" " 30.11.1938,	" 1939, S. 544	94
" " 11. 7.1940,	" 1940, S. 706	15
" " 31.10.1940,	" 1941, S. 19	103
" " 13. 5.1941,	" 1941, S. 932	17
" " 10.11.1942,	" 1943, S. 338	20
" " 22. 5.1944,	" 1945, S. 43	31
BFH vom 22.11.1951,	BStBl 1942 III, S. 27	59
FG Hamburg vom 25. 7.1952,	DStR 1952, S. 514	65
BFH vom 26. 8.1954,	BStBl 1955 III, S. 63	71
" " 16.12.1954,	" 1955 III, S. 73	60
" " 7.12.1955,	" 1956 III, S. 75	59

BFH vom	17. 1.1956,	BStBl 1956 III, S. 68	60
" "	18. 7.1958,	" 1958 III, S. 384	65
" "	15. 1.1959,	" 1959 III, S. 114 f.	73
" "	20. 1.1959,	" 1959 III, S. 133	38, 85, 40
FG Münster vom	19.2.1959,	EFG 1959, S. 281	65

LITERATURVERZEICHNIS

I. Lehrbücher, Kommentare und Monographien

- Barske, Kurt, Kurzkommentar zur Reichsabgabenordnung,
Stuttgart 1958
- Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer,
München/Berlin 1940
- Blümich-Klein-Steinbring, Kommentar zur Körperschaftsteuer,
Berlin/Frankfurt (Main) 1956
- Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I und II,
Wiesbaden 1952
- Chrétien, M., A la recherche du droit international fiscal commun,
Paris 1955
- Felix, Günther, Ermessensausübung im Steuerrecht,
Düsseldorf 1955
- Flick, H., Die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs von
Großbritannien und Nordirland zur Ausschaltung der
internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten
Steuern,
Köln 1956
- Haertel-Schneider, Taschenbuch des Urheberrechts,
Köln/Berlin 1955
- Hartz, Wilhelm, Die Auslegung von Steuergesetzen,
Herne 1956
- Heining, A., Die Besteuerung der Ausländer,
Köln 1956
- Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer,
Lose-Blattausgabe, Köln, Stand 1959
- Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung,
Lose-Blattausgabe, Köln, Stand 1959
- Korn, R. - Dietz, Gg., Doppelbesteuerung,
Lose-Blattausgabe; München/Berlin, Stand 1959

- Kühn, Rolf, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1958
- Lademann-Lenski-Brockhoff, Kommentar zur Einkommensteuer, Lose-Blattausgabe, Köln, Stand 1959
- Langen, Eugen, Internationale Lizenzverträge, Weinheim/Bergstraße 1954
- Lindenmaier, Fritz, Das Patentgesetz, Köln/Berlin 1958
- Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1959
- Lüdecke-Fischer, Lizenzverträge, Weinheim/Bergstraße 1957
- Palandt, Otto, Kommentar zum BGB, München/Berlin 1960
- Rädler, Albert J., Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Diss., München 1959
- Reimer, Eduard, Patentgesetz und Gesetz betreffend den Schutz von Gebrauchsmustern, Köln/Berlin 1958
Arbeitnehmererfindungsgesetz, Berlin 1958
- Rennebaum-Zitzlaff, F., Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge, München/Berlin 1938
- Schmitz, R.C. Albert, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1957
- Stumpf, Herbert, Der Lizenzvertrag, Frankfurt (Main) 1956
- Ulmer, Eugen, Urheber- und Verlagsrecht, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960

- Voigtländer-Elster-Kleine, Urheberrecht nebst Kunsturheberrecht
und ergänzenden Gesetzen,
Köln/Berlin 1952
- Volmer, Bernhard, Arbeitnehmererfindungsgesetz,
München/Berlin 1958

II. Aufsätze und kürzere Schriften

- von Behringe, Lizenzverträge mit dem Ausland,
Der Betrieb, Beilage Nr. 8,
Düsseldorf 1957
- Bühler, Ottmar, "Steuerrecht, internationales", im Handwörterbuch
der Sozialwissenschaften, 19. Lieferung,
Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1958, S.149-152
- Völkerrecht und Landesrecht im internationalen
Steuerrecht (ISTR)
in Zeitschrift für ausländisches Recht und Völker-
recht, Bd.19, Stuttgart 1958, S.668-690
- Debatin-Vogel, Anforderungen und Grenzen der steuerlichen Nach-
weispflicht bei ausländischen Unternehmen und Aus-
landsbeziehungen, in Recht der internationalen
Wirtschaft,
Heidelberg 1958, S.202-206
- Ehlers, Haftung für fremde Steuerschulden insbesondere
beim Verkauf eines Gewerbeunternehmens,
Steuerberaterjahrbuch 1953/54,
Köln 1953, S. 207-237
- Flick, H., Zur Auslegung von Normen des Internationalen
Steuerrechts,
in "Von der Auslegung und Anwendung der Steuer-
gesetze",
Stuttgart 1958, S.151-171
- Abdingbarkeit von Doppelbesteuerungsmaßnahmen,
Internationale Wirtschafts-Briefe,
Herne-Berlin, Fach 3 Gruppe 2, S.81.

- Georgi, Doppelbesteuerung, RWP-Blattei,
Stuttgart, 14, D-Doppelbesteuerung
- Hartung, Die Beweislast im Steuerverfahren,
Neue Juristische Wochenschrift,
München 1959, S. 1900-1903
- Heider, Ferdinand Zur Besteuerung von Lizenzrechten bei beschränkter
Steuerpflicht,
Der Steuerpraktiker,
Hamburg 1950, S. 323-325
- Heuer, G. Die Beweislast im Steuerermittlungsverfahren und
Steuerstraßverfahren,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A,
Konstanz 1952, S. 324-327
- Grenzen der Nachweisungspflicht,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A,
Konstanz 1950, S. 273-276
- van Horn jr., J., Beseitigung der Doppelbesteuerung,
Vortrag vom 9. November 1957 auf dem Jahres-
kongress der deutschen Sektion der IFA in Köln,
veröffentlicht von der Deutschen Vereinigung für
internationales Steuerrecht,
Köln 1958, S. 3-28
- Köhler, A. Die Einkommensteuerpflicht und Körperschaftsteuer-
pflicht ausländischer Unternehmen,
Deutsche Steuerzeitung,
Berlin, Wien 1936, S. 986-991
- König, Zum Begriff der Betriebstätte,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A,
Konstanz 1950, S. 115-128
- Kötter, Die Haftung im Steuerrecht,
Neue Wirtschafts-Briefe,
Herne/Berlin, Fach 2, S. 655-664
- Müller, Das geltende Doppelbesteuerungsrecht,
Steuerwarte,
Düsseldorf 1955, S. 49 ff

- Oermann, Die einkommensteuerliche Behandlung von Erfindungen und Lizenzen,
Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter,
Berlin/Wien 1937, S.1143-1151
- Oswald, Über die Zumutbarkeit im Steuerrecht,
Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht,
Neuwied (Rhein) 1955, S.165-167
- Die Zumutbarkeit im Steuerrecht,
Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht,
Neuwied (Rhein) 1956, S.356-357
- Lizenzgebühren, RWP-Blattei,
Stuttgart, 14 D-Lizenzgebühren II/2
- Rothstein, J.H. Die französische Steuerreform vom 28. Dezember 1959,
Internationale Wirtschafts-Briefe,
Fach 5, Gruppe 2, S.41-48
- Strobl, J., Maßnahmen der USA zur Förderung privater Investitionen im Ausland,
Internationale Wirtschafts-Briefe,
Herne/Berlin, Fach 2, S. 15-18
- Teske, Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger,
Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A,
Konstanz 1958, S.246-248
- Tipke, Klaus, Urteilsbesprechung,
Der Betrieb,
Düsseldorf 1957, S.1192
- van der Velde, Kurt, Sind Einkünfte aus der Überlassung betrieblicher Erfahrungen (know-how) beschränkt steuerpflichtig?
Der Betrieb,
Düsseldorf 1959, S.1205-1207
- Vogel, Horst, Die Auswirkungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das innerstaatliche Steuerrecht,
Der Betrieb,
Düsseldorf 1959, S. 32-37

Vogel, Horst,

Zur Anwendung des deutsch-amerikanischen Doppel-
besteuerungsabkommens in der Bundesrepublik
Deutschland
Recht der internationalen Wirtschaft,
Heidelberg 1960, S.141-145

Weber, E.,

Die Besteuerung der Lizenzgebühren und der Lizenzen
von Ausländern,
Internationale Wirtschafts-Briefe,
Herne/Berlin, Fach 3 Gruppe 1, S.39-48

Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts
auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und
Vermögen,
Internationale Wirtschafts-Briefe,
Herne/Berlin, Fach 3, Gruppe 2, S.103-137

III. Veröffentlichungen von internationalen Organisationen

Internationale Handelskam-
mer (ICC),

Mitteilung aufgrund der Tagung vom 17. und 18. Mai
1960, enthalten in I.F.A. News, Publikation der
International Fiscal Association (I.F.A.),
Amsterdam August 1960, Heft 20, S.5 f.

Organisation für europäische
wirtschaftliche Zusammen-
arbeit (O.E.E.C.),

The Influence of Sales Tax on Productivity -
Project 315 - Paris 1958
(siehe auch Campet, C.)

The Elimination of Double Taxation - Report of the
Fiscal Committee of the O.E.E.C., Paris 1958

The Elimination of Double Taxation -
2nd Report, Paris 1959

Vereinte Nationen (UN),

The Effects of Taxation on Foreign Trade and
Investment, (ST/ECA/1),
Lake Success, N.Y., 1950

Völkerbund,

Memorandum on Double Taxation,
Völkerbundsdokument Nr. E.F. S. 16 A/16, 1921

Report on Double Taxation,
Völkerbundsdokument Nr. E.F. S.73, F.19, 1923

Völkerbund,

Report and Resolution on Double Taxation and
Tax Evasion, Publikation des
Völkerbundes F. 212, 1925

Draft Conventions on Double Taxation,
Publikation des Völkerbundes C. 216.M.85.1927 II.

Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax
Conventions - Commentary and Text, Publikation
des Völkerbundes C.88.M.88.1946.II.A.,
Genf 1946.

IV. LITERATURVERZEICHNIS ZUM NACHTRAG

Organisation für europäische Zusammenarbeit (O.E.E.C.), The Elimination of Double Taxation - Third
Report, Paris 1960

The Elimination of Double Taxation - Fourth
Report, Paris 1961

Korn, R. - Dietz, Gg., Doppelbesteuerung, 2. Auflage; München 1961

Debatin, Helmut Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der
Bundesrepublik und Pakistan, Der Betrieb Nr. 45,
Düsseldorf 1960,

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der
Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich
Schweden, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-
beraters, Nr. 5, Heidelberg 1960,

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der
Bundesrepublik und den Niederlanden, Der Betrieb,
Nr. 39, Düsseldorf 1960,

Das deutsch-indische Doppelbesteuerungsabkommen,
DER BETRIEB, Nr. 33, Düsseldorf 1960,

Timm, Wolfgang Die Praxis der Doppelbesteuerungsregelungen,
Länderübersicht nach dem Stand vom 1.10.1961,
NWB Nr. 44, 1961, Herne/Berlin, Fach 2, S.101 ff.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	= Absatz
AG	= Aktiengesellschaft
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
Bd.	= Band
BdF	= Bundesminister der Finanzen
BFH	= Bundesfinanzhof
BFM	= Bundesfinanzministerium
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	= Bundesgesetzblatt
BStA	= Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht (Zeitschrift)
BStBl	= Bundessteuerblatt
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
DBADFI	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Finnland
DBADFR	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich
DBADGR	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Großbritannien und Nordirland
DBADI	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Italien
DBADKA	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Kanada
DBADÖST	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich
DBADS	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Schweden
DBADSCH	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz
DBADUSA	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den USA
DBVDDÄ	= Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Dänemark
DBVDG	= Doppelbesteuerungsverordnung zwischen Deutschland und Griechenland
Diss.	= Dissertation
DStR	= Deutsche Steuer-Rundschau (Zeitschrift)

DStZ	= Deutsche Steuer Zeitung (Zeitschrift)
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ESt	= Einkommensteuer
EStDV	= Durchführungsverordnung zum Einkommensteuergesetz
EStG	= Einkommensteuergesetz
FG	= Finanzgericht
GG	= Grundgesetz
IFA	= International Fiscal Association
	= Internationale Steuervereinigung
I.R.C.	= Internal Revenue Code (USA)
IWB	= Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift mit Grundwerk)
KSt	= Körperschaftsteuer
KStDV	= Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
L.C.	= Lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus (Belgien)
LStDV	= Durchführungsverordnung zum Lohnsteuergesetz
m.E.	= meines Erachtens
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NWB	= Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift mit Grundwerk)
O.E.E.C.	= Organisation for European Economic Cooperation
	= Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammen- arbeit
RdF	= Reichsminister der Finanzen
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RiW	= Recht der internationalen Wirtschaft (Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters - - Zeitschrift)
RStBl	= Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	= Rechts- und Wirtschaftspraxis (Blattei-Handbuch)
SP	= Schlußprotokoll
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StbJhrb	= Steuerberater-Jahrbuch
StP	= Der Steuerpraktiker (Zeitschrift)
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StuZollBl	= Steuer- und Zollblatt (Zeitschrift)
Ziff.	= Ziffer

EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

München, im September 1960

LEBENS LAUF

Am 13. Dezember 1931 wurde ich als zweites Kind des kaufmännischen Angestellten Adolf Wechsler und seiner Ehefrau Rosina, geb. Widmann, in München geboren.

Von 1938 bis 1943 besuchte ich die Volksschule an der Alfonsstraße, München und trat dann in die Rupprecht-Oberschule in München über, an der ich im Juli 1952 die Reifeprüfung ablegte.

Im Wintersemester 1952/53 begann ich das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität München. Nach dem 7. Semester machte ich im April 1956 mein Examen als Diplom-Kaufmann, im Anschluß daran belegte ich 2 weitere Semester.

Nach meinem Examen war ich 3 Jahre, nämlich bis zum 31.12.1959 als Assistent bei Herrn Wirtschaftsprüfer Dr. Waldemar Kithier in München beschäftigt. Vom 1.1.1960 bis zum 31.6.1960 war ich in leitender Stellung in der Beta-Film GmbH. in München tätig. Seit dem 1.8.1960 arbeite ich als Direktionsassistent bei der AGIP AG in München.



